

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
PUC-SP

Rafael Pescuma Rodrigues da Silva

**AMPLIAÇÃO DO CONCEITO DE “PROCESSO PRODUTIVO” PARA FINS DE
CRÉDITO DE PIS E COFINS: ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA DO CARF**

Monografia em Direito

São Paulo
2025

Rafael Pescuma Rodrigues da Silva

**AMPLIAÇÃO DO CONCEITO DE “PROCESSO PRODUTIVO” PARA FINS DE
CRÉDITO DE PIS E COFINS: ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA DO CARF**

Monografia apresentada à banca
examinadora da Pontifícia Universidade
Católica de São Paulo como exigência
para bacharelado em Direito, sob a
orientação do professor Dr. Tácio Lacerda
Gama.

São Paulo

2025

Banca Examinadora

Sistemas de Bibliotecas da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo -
Ficha Catalográfica com dados fornecidos pelo autor

Silva, Rafael Pescuma Rodrigues da
AMPLIAÇÃO DO CONCEITO DE “PROCESSO PRODUTIVO” PARA FINS DE
CRÉDITO DE PIS E COFINS: ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA DO CARF .
/ Rafael Pescuma Rodrigues da Silva. -- São Paulo: [s.n.],
2025.

54p. ; cm.

Orientador: Tácio Lacerda Gama.
Dissertação (Mestrado)-- Pontifícia Universidade Católica de
São Paulo, Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito.

1. Direito Tributário. 2. Crédito de PIS e COFINS. 3.
Conceito de “insumo” e “processo
produtivo”. I. Gama, Tácio Lacerda . II. Pontifícia
Universidade Católica de São Paulo, Programa de Estudos Pós
Graduados em Direito. III. Título.

CDD

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

AGRADECIMENTOS

A elaboração deste trabalho representa o encerramento de uma etapa de suma importância para minha trajetória acadêmica e, por isso, gostaria de registrar meus sinceros agradecimentos.

Agradeço, de início, à minha família, pelo apoio incondicional, confiança, incentivo e paciência constantes durante os momentos conturbados e de dificuldade.

Agradeço ao meu orientador, Dr. Tácio Lacerda Gama, ao qual expresso minha profunda admiração e gratidão pela orientação precisa, pela disponibilidade e pelo compromisso com a excelência acadêmica.

Aos professores e colegas da Faculdade de Direito da PUC-SP, que contribuíram para minha formação acadêmica e pessoal ao longo dos últimos anos, deixo meu agradecimento pelo aprendizado compartilhado, pelas discussões enriquecedoras e pelo convívio marcante.

Por fim, agradeço a todos que, direta ou indiretamente, fizeram parte desta trajetória. Cada gesto de apoio, cada palavra de encorajamento e cada colaboração foram fundamentais para a realização deste TCC.

“Quando o homem comprehende a sua realidade, pode levantar hipóteses sobre o desafio dessa realidade e procurar soluções. Assim, pode transformá-la e o seu trabalho pode criar um mundo próprio, seu Eu e as suas circunstâncias”. — (Educação e mudança, 1979)

RESUMO

SILVA, Rafael Pescuma Rodrigues. **Ampliação do Conceito de “Processo Produtivo” Para Fins de Crédito de PIS e COFINS: Análise da Jurisprudência do CARF.**

O presente trabalho tem como objetivo analisar a ampliação do conceito de “processo produtivo” para fins de creditamento de PIS e COFINS, conforme previsto no regime da não cumulatividade. Parte-se da definição de insumo consolidada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR e das diretrizes estabelecidas pela Instrução Normativa RFB nº 2.121/2022. A partir disso, examina-se a interpretação dada pela Receita Federal e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), identificando uma tendência recente de flexibilização e ampliação do conceito originalmente restritivo. A metodologia adotada baseia-se na análise jurisprudencial e normativa, com enfoque em decisões administrativas e fiscais que vêm reconhecendo a essencialidade de determinadas despesas não previstas expressamente pela IN 2.121. Conclui-se que tanto a Receita Federal quanto o CARF vêm adotando posturas mais favoráveis aos contribuintes, o que representa uma evolução na interpretação da legislação tributária e um reforço à segurança jurídica no âmbito do direito tributário.

Palavras-chave: PIS. COFINS. Insumo. Crédito. Processo Produtivo. Não cumulatividade.

ABSTRACT

SILVA, Rafael Pescuma Rodrigues. **Expansion of the Concept of “Production Process” for the Purpose of PIS and COFINS Tax Credits: Analysis of CARF Case Law.**

This paper aims to analyze the expansion of the concept of “production process” for the purposes of PIS and COFINS tax credit claims under the non-cumulative regime. It begins with the definition of input established by the Superior Court of Justice (STJ) in the judgment of Special Appeal No. 1,221,170/PR and the guidelines set forth in Normative Instruction RFB No. 2,121/2022. From this foundation, the study examines the interpretation adopted by the Federal Revenue Service of Brazil (Receita Federal) and the Administrative Tax Appeals Council (CARF), identifying a recent trend toward a broader and more flexible approach to the concept originally defined in a restrictive manner. The methodology is based on jurisprudential and normative analysis, with a focus on administrative and fiscal decisions that have recognized the essentiality of certain expenses not expressly listed in IN 2,121. The conclusion is that both the Receita Federal and CARF have adopted more favorable stances toward taxpayers, allowing the use of tax credits in cases previously disregarded. This represents progress in the interpretation of tax legislation and reinforces legal certainty within the scope of Brazilian tax law.

Keywords: PIS. COFINS. Input. Production Process. CARF. Federal Revenue. Non-cumulative system.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

PIS/PASEP	Programa de Integração Social e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
CPC	Código de Processo Civil
STJ	Superior Tribunal de Justiça
RFB	Receita Federal do Brasil
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CSRF	Conselho Superior de Recursos Fiscais
TCC	Trabalho de Conclusão de Curso

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
2	PIS E COFINS E A NÃO CUMULATIVIDADE.....	12
3	CONCEITO DE INSUMO DEFINIDO PELO STJ	15
3.1	DEFINIÇÃO ANTERIOR AO JULGAMENTO.....	15
3.2	JULGAMENTO DO RECURSO ESPECIAL no 1.221.170/PR	17
3.2.1	VOTO DO MINISTRO RELATOR	17
3.2.2	VOTO DA MINISTRA REGINA HELENA COSTA.....	19
3.2.3	CONCLUSÃO DO ACÓRDÃO DO STJ.....	22
4	INTERPRETAÇÃO DO FISCO SOBRE O JULGAMENTO DO STJ	27
4.1	PARECER NORMATIVO COSIT Nº 5 DE 2018	27
4.2	JURISPRUDÊNCIA DA RECEITA FEDERAL AMPLIANDO O CONCEITO EM RELAÇÃO AO PROCESSO PRODUTIVO.....	29
5	JURISPRUDÊNCIA DO CARF AMPLIANDO O CONCEITO EM RELAÇÃO AO PROCESSO PRODUTIVO	36
5.1	ARMAZENAMENTO DE PRODUTO ACABADO	36
5.2	TRATAMENTO DE EFLUENTE E LIXO INDUSTRIAL	39
5.3	COMBUSTÍVEL UTILIZADO EM FROTA PRÓPRIA	41
5.4	EMBALAGEM PARA TRANSPORTE DE PRODUTO ACABADO	44
5.5	TRANSFERÊNCIA DE PRODUTO ACABADO ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE.....	45
6	CONCLUSÃO	49
7	METODOLOGIA	50
8	BIBLIOGRAFIA.....	51

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como objetivo analisar a evolução da interpretação do conceito de processo produtivo, dentro do conceito de insumo, para fins de apropriação de crédito de PIS e COFINS no regime não cumulativo, com especial enfoque nas recentes manifestações da Receita Federal do Brasil (RFB) e nos julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

A partir do julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) firmou o entendimento sobre o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade e relevância deste para a atividade econômica desenvolvida pela empresa contribuinte, afastando a interpretação restritiva até então aplicada pela Receita Federal.

Não obstante a clareza das teses fixadas pelo STJ, verifica-se que a Receita Federal busca em diversas oportunidades adotar entendimentos que restringem o conceito de insumo, a depender da natureza da despesa ou do setor econômico analisado. Essa oscilação interpretativa, evidenciada por manifestações como o Parecer Normativo COSIT nº 5 de 2018 (Parecer COSIT 5/2018), impacta diretamente a segurança jurídica dos contribuintes, gerando instabilidade no aproveitamento de créditos relacionados a despesas essenciais para o desenvolvimento da atividade econômica, como o tratamento de efluentes e os fretes entre estabelecimentos de produtos acabados.

A pesquisa, portanto, propõe-se a examinar a coerência e a legalidade dessas interpretações, confrontando-as com os parâmetros estabelecidos pelo STJ e pela recente jurisprudência do CARF sobre determinados dispêndios. Busca-se, com isso, contribuir para o esclarecimento dos limites e possibilidades do creditamento de PIS e COFINS, oferecendo uma análise crítica das práticas interpretativas da Administração Tributária e de seus reflexos no contencioso administrativo fiscal.

2 PIS E COFINS E A NÃO CUMULATIVIDADE

Nos termos do artigo 149 da Constituição Federal de 1988, a União Federal pode instituir Contribuições Sociais, compreendendo as Contribuições de Seguridade Social, de Intervenção no Domínio Econômico e de Interesse das Profissionais ou Econômicas, desde que respeite os artigos 146, inciso III, 150, incisos I e III e 195, § 6º.

Especificamente quanto às Contribuições de Seguridade Social, a CF/88 não somente traçou as regras para sua instituição, mas também apontou as suas possíveis materialidades, que se restringem ao faturamento ou a receita bruta, nos termos do artigo 195, inciso I, alínea “b”.

Posteriormente, o constituinte derivado, por meio da Emenda Constitucional nº 42 de 2003, outorgou ao legislador ordinário a competência para definir os setores de atividade econômica que devem se sujeitar à Contribuição ao PIS e ao COFINS no regime da não-cumulativo. Conforme estabelecido no artigo 195, § 12º, da CF:

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: [...]

§ 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. (BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, 1988)

Paralelamente ao que se verifica no regime de não cumulatividade do ICMS e do IPI, a sistemática não cumulativa das contribuições ao PIS e à COFINS deve ser compreendida, sob a ótica constitucional, como um mecanismo voltado à desoneração da receita ou do faturamento das empresas. Nas palavras do Professor Ricardo Lodi Ribeiro:

“(...) se em relação às mercadorias e produtos, a não cumulatividade significa que o imposto a ser pago na operação de saída é a diferença entre o imposto incidente nesta e os que foram pagos nas operações anteriores, o mesmo não acontece quando o instituto é transmutado para os tributos incidentes sobre a receita bruta ou faturamento. Nestes, não cumulatividade significa que o tributo

a pagar é encontrado pela aplicação da alíquota sobre a diferença entre as receitas auferidas e as receitas necessariamente consumidas pela fonte produtora (despesas necessárias)". (Ribeiro, 2004, p. 103)

Nesse contexto, o regime de apuração não cumulativa do PIS e da COFINS permite que os contribuintes deduzam da base de cálculo dessas contribuições créditos apurados sobre diversos itens utilizados na atividade econômica do contribuinte, tais como bens destinados à revenda, insumos, energia elétrica, aluguéis, despesas financeiras, bens do ativo imobilizado, edificações e devoluções de bens, entre outros, conforme estabelecido na legislação.

Como lecionam Leandro Paulsen e Andrei Pitten Velloso:

"Restará claro na legislação, a par disso, que, diferentemente do que ocorre na não cumulatividade do IPI e do ICMS, no caso do PIS/Pasep e da Cofins, não há creditamento de valores destacados nas operações anteriores, mas apuração de créditos calculados em relação a despesas com bens e serviços utilizados na sua atividade econômica." (Paulsen & Velloso, 2019)

O artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 elenca as hipóteses em que é autorizada a apuração de créditos pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo. À luz desses dispositivos, infere-se que qualquer bem ou serviço ali previsto, desde que aplicado ou consumido na fabricação de produtos ou na prestação de serviços, poderá ensejar o creditamento para fins de apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS.

No que se refere às despesas que não são consideradas insumo (art. 3º, inciso II), é essencial observar que, nos termos do regime da não cumulatividade, geram direito ao crédito as despesas com bens e serviços efetivamente utilizados como insumos na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, seja a atividade da pessoa comercial, seja industrial ou prestadora de serviços.

É precisamente nesse ponto que se estabelece a controvérsia central do presente estudo. Embora o termo "insumo" possua um significado relativamente claro do ponto de vista econômico, representando a gama de bens e serviços que fazem parte do processo de produção, sua aplicação prática no contexto das contribuições ao PIS e à COFINS tem sido objeto de intensos debates doutrinários, administrativos e judiciais.

O regime da não-cumulatividade dessas contribuições foi inaugurado com o advento das Leis nº 10.637 de 2002 e 10.833 de 2003, conferindo aos contribuintes, entre outras hipóteses, o direito ao aproveitamento de crédito sobre a aquisição de bens e serviços empregados como insumo na produção de bens destinados à venda e na prestação de serviços, nos termos do artigo 3º, inciso II:

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

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; [...] (BRASIL, Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 2002)

Com isso, o regime não-cumulativo dessas contribuições permite o aproveitamento de créditos pela pessoa jurídica relativos às atividades econômicas desempenhadas, com a finalidade de evitar que o preço das mercadorias e serviços seja artificialmente onerado a cada etapa da cadeia econômica e assim somente tributar o valor agregado.

Estando a materialidade dessas contribuições atrelada ao auferimento de receita pela pessoa jurídica, o conceito de insumo empregado pelo legislador ordinário deve compreender todos os dispêndios com aquisição de bens e serviços que são empregados na consecução das atividades da pessoa jurídica e que, em função disso, são revertidos para a geração de receitas.

3 CONCEITO DE INSUMO DEFINIDO PELO STJ

Feita essa breve introdução conceitual, passa-se à análise do entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça sobre o conceito de “insumo” para fins de crédito de PIS e COFINS, na sistemática da não-cumulatividade, e os impactos dessa definição nos litígios administrativos e judiciais subsequentes.

3.1 DEFINIÇÃO ANTERIOR AO JULGAMENTO

Para fins de registro histórico e de compreensão do atual debate sobre o conceito de insumo aplicável ao regime não cumulativo do PIS e da COFINS, é fundamental destacar que, a Receita Federal do Brasil (RFB) inicialmente buscou delimitar tal conceito por meio da edição das Instruções Normativas nº 247/2002 e nº 404/2004. Ambas estabeleceram, em seus respectivos dispositivos, art. 66, § 5º, incisos I e II, e art. 8º, § 4º, incisos I e II, uma definição bastante restritiva do termo, conforme transcrição a seguir:

§ 4º Para os efeitos da alínea “b” do inciso I do caput, entende-se como insumos: I – utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; II – utilizados na prestação de serviços: a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (BRASIL, Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, 2019)

Como se observa, essas normativas restringem o conceito de insumo aos elementos que sofrem desgaste físico ou químico direto no produto final, o que corresponde ao conceito tradicionalmente utilizado no âmbito do IPI — conforme

estabelecido no Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI) — e, por extensão, também no ICMS.

Contudo, tal analogia mostra-se inadequada à luz das diferenças estruturais entre os regimes tributários. Enquanto o IPI e o ICMS incidem sobre a circulação de bens e mercadorias e possuem como fundamento a aferição do valor agregado em cada etapa da cadeia produtiva, o PIS e a COFINS são contribuições que incidem sobre a receita ou faturamento da pessoa jurídica, nos termos do art. 195, inciso I, alínea “b”, da Constituição Federal. Portanto, os elementos que compõem o processo formador da receita não se restringem àqueles fisicamente incorporados ao produto ou consumidos diretamente na fabricação, o que compromete qualquer tentativa de transposição automática do conceito de insumo adotado para o IPI e o ICMS.

A Constituição, ao prever a não cumulatividade do PIS e da COFINS, não impôs que os créditos dessas contribuições estejam necessariamente vinculados aos valores cobrados nas etapas anteriores da cadeia, como ocorre com os impostos citados. Essa diferença estrutural permite uma modelagem própria da não cumulatividade, voltada a capturar, de forma mais ampla, os elementos que contribuíram funcionalmente para a geração da receita.

Sobre esse ponto, são esclarecedores os ensinamentos do Professor Marco Aurélio Greco, ao afirmar que:

“(...) a não-cumulatividade regulada pelas Leis não tem o mesmo perfil da pertinente ao IPI, pois a integração exigida é mais funcional do que apenas física. [...] No âmbito do IPI, o referencial constitucional é um produto (objeto físico), e a ele deve ser reportada a relação funcional determinante do que poderá, ou não, ser considerado ‘insumo’. Por outro lado, no âmbito do PIS/COFINS, a referência explícita é a ‘produção ou fabricação’, vale dizer, às atividades e processos de produzir ou fabricar, de modo que a partir deste referencial deverá ser identificado o universo de bens e serviços reputados seus respectivos insumos. [...] O universo de elementos captáveis pela não-cumulatividade de PIS/COFINS é mais amplo que o do IPI”. (Greco, 2008, pp. 9-30)

Dessa forma, evidencia-se que a tentativa da Receita Federal de restringir o conceito de insumo com base em critérios próprios de tributos sobre bens tangíveis desconsidera a lógica constitucional das contribuições sobre receita. A jurisprudência

administrativa, atenta a essas distinções, começou a consolidar o entendimento de que o conceito de insumo, para fins de creditamento no âmbito do PIS e da COFINS, não poderia ser interpretado de maneira tão limitada quanto pretendido pelas instruções normativas.

Consequentemente, passou-se a reconhecer que, à luz do princípio da não cumulatividade dessas contribuições, seria necessário estipular uma fundamentação adequada para a conceituação de insumos. A gama de questionamentos e pontos de vista serviram de base para os debates travados nos âmbitos judicial e administrativo, que serão aprofundados nas seções seguintes deste trabalho.

3.2 JULGAMENTO DO RECURSO ESPECIAL no 1.221.170/PR

Diante dos inúmeros debates oriundos do vácuo entre os conceitos estabelecidos na legislação e as interpretações firmadas pela RFB, coube ao STJ a fixação do parâmetro orientador, por meio do julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR em sede de recurso repetitivo, passando a representar o principal marco jurídico na delimitação do conceito em análise e inaugurando uma nova etapa na jurisprudência tributária sobre o tema.

3.2.1 VOTO DO MINISTRO RELATOR

Ao iniciar o julgamento do Recurso Especial n. 1.221.170/PR, o Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, relator do acórdão, abre seu voto com uma breve reflexão sobre a natureza e os objetivos do chamado "rito dos recursos repetitivos", previsto no ordenamento processual brasileiro.

Nessa introdução, o Ministro elucida que os julgamentos realizados sob tal rito não têm, necessariamente, o papel de apenas reiterar ou consolidar entendimentos jurisprudenciais já pacificados pela Corte. Mas também de adotar novas interpretações, ainda que contrárias às orientações jurisprudenciais anteriormente firmadas.

Em suas palavras, “*não é obrigatório que os julgamentos repetitivos sirvam apenas para reiterar ou consolidar entendimentos jurisprudenciais anteriores*”, sendo

possível que se acolham, nesses julgamentos, “soluções judiciais que até mesmo divirjam de orientações pretéritas, firmando diretriz em sentido oposto”¹.

Tal posicionamento revela, desde o início, a natureza progressista e inovadora do acórdão em questão, notadamente quando se contrasta com a jurisprudência anterior do STJ sobre o tema, marcada por uma postura mais restritiva quanto à interpretação do conceito de insumo.

Isto posto, o voto passa à análise da controvérsia, avaliando a ilegalidade das Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004 ao reconhecer a centralidade da definição do conceito de “insumo” para a correta interpretação do art. 3º das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003. O relator então propõe que tal conceito seja compreendido de forma ampla, no sentido de abranger “*a totalidade do que condiciona necessariamente a produção dos bens e serviços que a unidade de produção produz ou fornece*”².

Para o Ministro, qualquer elemento que integre o processo produtivo de forma indispensável à existência do produto ou serviço final deve ser considerado insumo, mesmo que não se incorpore fisicamente ao resultado final. Ou seja, “*tudo o que entra na confecção de um bem [...] deve ser entendido como sendo insumo da sua produção, quando sem aquele componente o produto não existiria*”³.

Ato contínuo, o voto condutor avança além dessa perspectiva, propondo um novo olhar baseado na distinção entre o que seria essencial e o que seria accidental no processo produtivo. Nesse contraste, o relator destaca que a tentativa de separar estes elementos se revela, por vezes, inaplicável à realidade prática das atividades empresariais.

Assim, sustenta que o conceito de insumo, para fins de creditamento das contribuições ao PIS e à COFINS, deve abarcar não apenas os elementos estritamente indispensáveis, mas também todas as despesas diretamente ou indiretamente relacionadas à produção ou à prestação de serviços. Em sua visão, não seria possível “*separar o que é essencial [...] do que seria accidental, em termos de*

¹ - Acórdão do REsp n. 1.221.170/PR, voto condutor do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, p. 13

² - Idem, p. 15.

³ - Idem, p. 21-24

*produto final*⁴, uma vez que a produção é um processo dinâmico e multifacetado, envolvendo inúmeros fatores interdependentes.⁵

Dessa forma, o voto condutor do acórdão representa um marco importante na evolução jurisprudencial sobre o tema, ao propor um entendimento mais abrangente e funcional do conceito de insumo. Ao deixar de se ater exclusivamente ao critério da essencialidade e passar a considerar também os elementos necessários ao funcionamento integrado da atividade produtiva como um todo, o julgamento é inaugurado com uma nova diretriz interpretativa no âmbito da jurisprudência do STJ.

3.2.2 VOTO DA MINISTRA REGINA HELENA COSTA

Ainda que tecnicamente não se possa atribuir à Ministra Regina Helena Costa a condição de relatora para o acórdão no julgamento do REsp n. 1.221.170/PR, é inegável a importância de sua manifestação para a formação da tese firmada. O peso de sua contribuição pode ser facilmente constatado pelo fato de que trechos substanciais de seu voto foram integralmente transcritos no voto condutor, influenciando decisivamente a conclusão conferida ao caso.

A exposição da Ministra Regina Helena Costa se inicia com, de modo incisivo, destacando a incongruência entre a previsão legal e a forma como o tema vinha sendo disciplinado pelas Instruções Normativas n. 247/2002 e n. 404/2004, concluindo, com clareza, “*pela ilegalidade da disciplina de creditamento estatuída*⁶ por esses atos infralegais, por comprometerem a efetividade do regime legal das contribuições.

Em seguida, seu voto se aprofunda na análise do conceito de insumo de acordo com os critérios da essencialidade ou relevância, propondo que a classificação de um dispêndio como depende de avaliação pela “*importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte*⁷”. Vale destacar o uso da conjunção alternativa “ou”, que revela o fato de

⁴ - Idem, p. 25

⁵ - LIOTTI, Belisa Ferreira; MARQUES, Thiago de Mattos. Conceito de Insumo para Fins de Crédito de PIS/COFINS: Parâmetro para Aplicação do Precedente do STJ. Revista Direito Tributário Atual nº 43. ano 37. p. 98-122. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2019.

⁶ - Acórdão do REsp n. 1.221.170/PR, voto da Ministra Regina Helena Costa, p. 75. Trecho transcrito também para o voto condutor do acórdão, p. 30

⁷ - Idem. Ibidem.

tanto o critério da essencialidade quanto o da relevância, considerados isoladamente, são suficientes para qualificar um gasto como insumo.

A essencialidade, como se sabe, já vinha sendo adotada como parâmetro nas decisões anteriores do STJ, inclusive no voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. O que se vê, portanto, no voto da Ministra, é um passo além: ao incorporar o critério da relevância como igualmente válido, ampliou-se o horizonte de compreensão do que pode ser considerado insumo sob a ótica do desenvolvimento de determinada atividade econômica. Essa convergência entre os votos permitiu que trechos do voto da Ministra fossem transpostos para o voto condutor sem a necessidade de ajustes, dada a harmonia argumentativa entre ambos.

Na sequência, a Ministra Regina Helena Costa apresenta uma sistematização das orientações então existentes no STJ sobre a matéria, dividindo-as em três grupos, para, em seguida, detalhar o conteúdo do critério da essencialidade. Este é definido como aquele gasto “*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.*”⁸.

Esse conceito, como se percebe, abrange bens e serviços absolutamente indispensáveis, seja para a viabilidade da produção ou da prestação do serviço, seja para a manutenção de suas características básicas. Se o critério da essencialidade fosse aplicado isoladamente, seria possível recorrer, por exemplo, ao chamado “teste de subtração”, que concretiza a ideia de que a retirada do item compromete substancialmente a atividade da empresa.

No entanto, ao se acolher também o critério da relevância, torna-se possível o reconhecimento de itens não essenciais à atividade em si, mas cuja presença se justifica por particularidades do processo produtivo ou exigências normativas. A relevância, portanto, contempla bens e serviços cuja finalidade, ainda que não seja indispensável à elaboração do produto ou à prestação do serviço, justifica sua utilização pela especificidade da cadeia produtiva ou por imposição legal. Com isso, a Ministra propõe uma leitura mais abrangente do conceito de insumo, que não se limita ao núcleo duro da atividade econômica, mas considera suas margens operacionais.

⁸ - Idem, p. 79. Trecho transcrito também para o voto condutor do acórdão, p. 34.

Dessa maneira, o voto da Ministra se posiciona num ponto intermediário entre a chamada orientação “intermediária” e a “ampliada”, acolhendo a essencialidade e reconhecendo a relevância como elemento autônomo para qualificação de dispêndio como insumo.⁹

É importante notar, ainda, que o critério da essencialidade está compreendido dentro do da relevância. Tudo o que é essencial, por definição, também será relevante. A recíproca, entretanto, não é verdadeira: há gastos relevantes que não são essenciais. Porém, o reconhecimento de qualquer um dos dois critérios já é suficiente para que se configure a possibilidade de creditamento das contribuições.

Essa orientação foi cristalizada nas teses propostas pela Ministra e acolhidas, sem modificações, pelo voto condutor e pela 1^a Seção do STJ no julgamento do recurso repetitivo:

“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;

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 desempenhada pelo contribuinte.”¹⁰

Superada a parte geral do voto, que contém as premissas teóricas e foi a base para a fixação das teses repetitivas, a Ministra passa à análise do caso concreto. E aqui, a atenção foi direcionada para a necessidade de examinar, diante das atividades efetivamente exercidas pela empresa contribuinte, a essencialidade ou relevância de cada gasto. Em suas palavras, “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”¹¹.

⁹ - LIOTTI, Belisa Ferreira; MARQUES, Thiago de Mattos. Conceito de Insumo para Fins de Crédito de PIS/COFINS: Parâmetro para Aplicação do Precedente do STJ. Revista Direito Tributário Atual nº 43. ano 37. p. 98-122. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2019.

¹⁰ - Idem, p. 81. Trecho transcrito também para o voto condutor do acórdão, p. 35-36.

¹¹ - Idem, p. 80. Trecho transcrito também para o voto condutor do acórdão, p. 35.

Aplicando tais parâmetros ao caso, a Ministra reconhece que algumas despesas, “*em princípio, inserem-se no conceito de insumo para efeito de creditamento*”, o que deveria ser apurado pela instância inferior. No entanto, outras, como as relacionadas a “*promoções e propagandas*”¹², foram de pronto afastadas.

É importante destacar que esse trecho final do voto, embora importante, contém uma tensão argumentativa. Isso porque, ao afirmar que determinadas despesas não podem ser reconhecidas como insumo diretamente pelo STJ, reservando essa análise à instância inferior, o voto não mantém a mesma lógica ao afastar desde logo outras despesas do conceito de insumo, limitando a atuação do tribunal de origem. Para assegurar coerência interna, seria mais adequado que todas as análises fossem devolvidas à instância ordinária, o que garantiria tratamento uniforme à casuística, conforme os critérios fixados na tese geral.

De todo modo, permanece evidente que o voto da Ministra Regina Helena Costa, ainda que dividido entre considerações gerais, com efeitos vinculantes, e apreciação do caso concreto, sem esses efeitos, foi fundamental para a consolidação do entendimento que hoje orienta a apuração de créditos de PIS e COFINS na sistemática não cumulativa.

3.2.3 CONCLUSÃO DO ACÓRDÃO DO STJ

Após a apresentação do voto da Ministra Regina Helena Costa, o Ministro Relator, como já evidenciado, revê sua posição anterior para adotar os fundamentos e conclusões da Ministra, promovendo, assim, o realinhamento do voto condutor ao entendimento por ela desenvolvido. Assim, o voto do Ministro Relator foi acompanhado pelos Ministros Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães, Regina Helena Costa e Gurgel de Faria.

Com isso, formou-se a maioria que viria a consolidar a tese do julgamento, sujeito ao regime dos recursos repetitivos, que irradia efeitos vinculantes (Tema nº 779), segundo a qual o conceito de insumo não apenas comprehende todos os bens e serviços que sejam essenciais ou relevantes, como também comprehende todos

¹² - Idem, p. 80-81. Trecho transcrito também para o voto condutor do acórdão, p. 34-35.

aqueles que assim o sejam para a consecução da atividade econômica¹³ da pessoa jurídica, não se restringindo então apenas à produção:

“[...] (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço — para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.”¹⁴ (REsp n. 1.221.170/PR, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 22/2/2018, DJe de 24/4/2018)

A bem da verdade, em uma análise mais detida do voto condutor do Ministro Relator, ainda poderia remanescer dúvida sobre a amplitude do conceito de insumo sobre a necessidade de se ater apenas a produção ou se seria possível alcançar toda a atividade econômica, sobretudo pelo uso de ambos os vocábulos no decorrer do voto.

Mas isso pode ser resolvido cotejando esse precedente com o voto condutor proferido pela própria ministra Regina Helena Costa no julgamento do EAREsp nº 1.775.781, em que foi reconhecido o direito a apuração de crédito do ICMS sobre os bens utilizados para a realização do objeto social da empresa, devido a sua essencialidade em relação à atividade-fim, usando como fundamento a própria tese assentada no julgamento do já citado REsp nº 1.221.170 (Tema nº 779), segundo se infere:

¹³ - FALLET, Allan George de Abreu; FEITOSA FILHO, Airton Freitas. Regime Não Cumulativo das Contribuições – Principais Aspectos Controvertidos quanto ao Conceito de Insumo para Fins de Creditamento da Atividade Comercial. Revista Direito Tributário Atual nº 44. ano 38. p. 53-86. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2020.

¹⁴ - REsp n. 1.221.170/PR, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 22/2/2018, DJe de 24/4/2018

“Tal diretiva orientou outros julgados deste Superior Tribunal, nos quais a noção de essencialidade para a realização do objeto social da empresa é, igualmente, abraçada [...]”¹⁵

Deveras, não há ninguém melhor do que a própria redatora de ambos os votos para confirmar que de fato a tese estabelecida pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170 confere o direito a apuração de crédito dessas contribuições sobre os bens e serviços utilizados em toda a atividade econômica da pessoa jurídica e não apenas na produção.

Nesse contexto, menciona-se que antes de exteriorizar o desejo de limitar a conceituação de insumos à apenas aqueles utilizados no processo produtivo propriamente dito, é preciso analisar casuisticamente o conjunto das atividades econômicas de cada empresa, de forma individual.

Aliás, após a definição do conceito de insumo definido no julgamento do REsp nº 1.221.170, a Câmara Superior do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CSRF) reputou suficiente para qualificação como insumo que a aquisição dos bens ou serviços seja essencial à atividade econômica desenvolvida pela pessoa jurídica, não restringindo-a, portanto, somente ao processo fabril propriamente dito, nos seguintes termos:

“Torna-se necessário se observar o princípio da essencialidade para a definição do conceito de insumos com a finalidade do reconhecimento do direito ao creditamento ao PIS/Cofins não-cumulativos. Sendo assim, entendo não ser aplicável o entendimento de que o consumo de tais bens e serviços sejam utilizados DIRETAMENTE no processo produtivo, bastando somente serem considerados como essencial à produção ou atividade da empresa.”¹⁶

A Câmara Superior reiterou essa interpretação em diversos precedentes posteriores, atestando que são plenamente qualificáveis como insumos os bens e serviços que concorram para a produção ou que também sirvam para a consecução da atividade da empresa como um todo, conforme se denota, por exemplo, dos

¹⁵ - EAREsp n. 1.775.781/SP, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Seção, julgado em 11/10/2023, DJe de 1/12/2023

¹⁶ CSRF, Processo nº 11080.931975/2011-16, Acórdão nº 9303-010.124, Relatora Tatiana Midori Migiyama, 3ª Turma, Sessão de 11 de fevereiro de 2020.

recentes Acórdãos nº 9303-013.9941 (Sessão de 13.04.2023) e nº 9303-011.303 (Sessão de 17.03.2021).

Este entendimento também é apresentado por parte da doutrina, como defendido pelo posicionamento de Fábio Pallaretti Calcini que, com base no texto constitucional, concluiu que devem ser computados no cálculo do crédito todos os custos e despesas que o contribuinte incorre para a obtenção de receita:

“Nesse sentido, se a partir do texto constitucional (Art. 195, I, b), o legislador opta por tributar a receita de modo mais amplo possível, em contrapartida, ao estabelecer a não cumulatividade e a respectiva concessão de créditos, não poderá adotar medida de peso diversa quanto à amplitude destes, tendo em vista o postulado de coerência interna, igualdade, razoabilidade, inclusive, moralidade legislativa. Se a tributação e a não cumulatividade são em função da receita, o critério há de ser o mesmo para as duas faces destas contribuições.” (Calcini, 2015., p. 41)

No mesmo sentido, defende Fabiana Del Padre Tomé:

“Como o IPI incide sobre o valor do produto industrializado, o crédito decorre da aquisição dos bens e serviços empregados para a fabricação do produto final. No caso do ICMS, a entrada das mercadorias destinadas à revenda faz nascer créditos desse imposto, por ser ele calculado segundo o valor da comercialização de tais bens. Mas, quanto ao PIS e Cofins, a forma operacional da não-cumulatividade afasta-se totalmente das regras aplicáveis aos impostos sobre a circulação e produção de bens (ICMS e IPI). Sendo tributos incidentes sobre as receitas, os créditos não decorrem de compra e venda de bens e serviços específicos, inexistindo exigência de vínculo algum entre as compras e as vendas, ou entre as entradas e as saídas. Nem poderia fazê-lo o legislador, tendo em vista que o PIS e a Cofins não incidem sobre a circulação de bens ou serviços, mas sobre as receitas. No que diz respeito à contribuição ao PIS e a Cofins, tendo em vista que as suas bases de cálculo são compostas pela totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, todas as despesas que contribuem para a atividade empresarial, influindo, por conseguinte, na realização das receitas, devem ser contabilizadas para fins de creditamento.” (Tomé, 2011, p. 435)

Nesse sentido, foi considerada ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas nº 247/2002 e nº 404/2004, por comprometer a eficácia do sistema de não cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

4 INTERPRETAÇÃO DO FISCO SOBRE O JULGAMENTO DO STJ

Diante das principais repercussões geradas pelo julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, o Parecer Normativo Cosit nº 5 de 2018 se propõe a sanar as dúvidas sobre e cobrir as bases referentes ao que é considerado insumo para fins de créditos das contribuições estudadas.

4.1 PARECER NORMATIVO COSIT N° 5 DE 2018

Nos seus termos, a elaboração dessa orientação é fundamental, uma vez que “*a aplicação concreta dos critérios definidos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça demanda um processo de análise que muitas vezes pode ser complexo e em alguns casos pode gerar conclusões divergentes*”. Em seguida, observa que “*as diversas áreas da Secretaria da Receita Federal do Brasil analisam regularmente a subsunção de milhares de itens ao conceito de insumos da legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.*”¹⁷

Entretanto, embora o Parecer seja vasto, este ainda abre brechas técnicas e deixa questionamentos latentes sobre a possibilidade ou não do desconto de créditos em algumas circunstâncias.

Dentre os principais pontos de manifestação, a RFB determinou que o enquadramento do item como insumo independente do seu contato físico, desgaste ou alteração química decorrente de ação direta no processo de produção ou prestação de serviço, mas de sua essencialidade ou pertinência. Já em relação aos custos incorridos em razão de imposição legal, o seu enquadramento não depende da verificação de essencialidade ou pertinência, mas da sua simples utilização no processo produtivo ou prestação de serviços.

Dessa forma, não se enquadram como insumos os itens não aplicados nas etapas de produção de bens ou prestação de serviços, como, por exemplo, nas áreas administrativa, jurídica etc., considerando que o processo produtivo estaria encerrado com a finalização da produção do bem ou prestação do serviço, motivo pelo qual não se enquadram como insumos os bens utilizados em etapas posteriores.

¹⁷ - Parecer Normativo Cosit nº 5 de 2018, pág. 3.

Exemplificativamente, as autoridades fiscais descreveram no item 56 do aludido parecer, como hipóteses de vedação a apuração de crédito, dentre outras, os combustíveis utilizados em frota própria de veículos e as embalagens para transporte de produtos acabados, por no seu entender serem utilizados após o encerramento da produção. Vejamos:

5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO (...)

56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.¹⁸

Nesse sentido, a RFB conclui que são considerados insumos apenas os bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se aqueles dispêndios incorridos após a finalização do processo.

Porém a RFB ainda apresentou determinadas situações enquadradas como exceção para esta regra. Dessa forma, são passíveis de crédito os dispêndios utilizados após a finalização do processo produtivo, quando estes sejam exigidos por meio de imposição legal e que sua aquisição seja fundamental para que o bem produzido possa ser disponibilizado para venda ou o serviço prestado. Conforme estabelecido no item 59 do Parecer:

59. Assim, conclui-se que, em regra, somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda ou a prestação do serviço. Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido

¹⁸ - Parecer Normativo Cosit nº 5 de 2018, pág. 13.

ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.¹⁹

Nesse sentido, é possível verificar que a RFB, mediante o Parecer Normativo COSIT nº 5 de 2018, tenta restringir demasiadamente o conceito de insumo, para que este somente englobe os dispêndios utilizados durante a produção de bens ou prestação de serviços, não abrangendo, portanto, os utilizados nas demais atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica e, principalmente, os utilizados no momento de pós-produção. Como se denota do item 168, alínea “c”, do Parecer:

168. Como características adicionais dos bens e serviços (itens) considerados insumos na legislação das contribuições em voga, destacam-se: (...)
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);²⁰

Deste modo, conclui-se que, mesmo após o julgamento do REsp nº 1.221.170/2018, a RFB insiste com os esforços para a imposição restritiva sobre o conceito de insumo e, consequentemente, também para o direito a apuração de crédito apenas aos bens e serviços utilizados após o encerramento do “período de produção”, estipulado pela mesma, com exceção apenas daqueles que sejam utilizados por força de uma imposição legal para viabilização da venda ou prestação de serviços.

4.2 JURISPRUDÊNCIA DA RECEITA FEDERAL AMPLIANDO O CONCEITO EM RELAÇÃO AO PROCESSO PRODUTIVO

Conforme apresentado, o Parecer COSIT nº 5/2018, buscou delimitar de forma mais precisa o conceito de insumo para fins de creditamento de PIS e COFINS. Nesse

¹⁹ - Parecer Normativo Cosit nº 5 de 2018, pág. 14.

²⁰ - Parecer Normativo Cosit nº 5 de 2018, pág. 30.

documento, a RFB afirmou que apenas os dispêndios utilizados durante o processo produtivo, e que atendam aos critérios da essencialidade ou relevância, devem ser considerados como insumos aptos a gerar créditos das contribuições.

Contudo, conforme elucidado, o mesmo Parecer admitiu exceções à regra geral. A Receita Federal reconheceu que, quando a legislação específica do setor impuser exigências que se estendam além do processo produtivo estrito, os dispêndios relacionados poderão ser enquadrados como insumos, caso sejam imprescindíveis à viabilização da venda ou da prestação de serviços, por força de obrigação legal ou regulatória.

Entretanto, feita esta introdução, verifica-se uma incoerência prática no tratamento conferido pela própria Receita em julgamentos posteriores ao Parecer COSIT nº 5/2018. Em diversos casos, foi admitido o creditamento de despesas que, mesmo sendo fruto de imposição legal, ocorrem após a finalização do dito período de produção delimitado pela própria RFB, mas que não guardam conexão direta com a venda ou prestação de serviço, que seria requisito necessário para sua classificação como insumo.

Um exemplo claro dessa ampliação pode ser observado na Solução de Consulta Cosit nº 142/2023, que reconheceu como insumo os gastos com a remoção de lixo industrial em uma indústria de artigos de couro. A Receita Federal entendeu que tais despesas são indispensáveis à atividade empresarial, uma vez que, de acordo com a legislação específica do setor, a remoção de lixo industrial é parte integrante do processo de produção. Este julgamento é significativo porque, embora a remoção de lixo industrial não esteja relacionada com a viabilização da venda do produto, sua realização é considerada uma atividade necessária para garantir a continuidade do processo produtivo e a conformidade com as exigências legais, permitindo, assim, o crédito de PIS e COFINS sobre esse gasto. Como se infere:

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. PRODUÇÃO DE ARTIGOS DE COURO. GASTOS COM REMOÇÃO DE LIXO INDUSTRIAL.

No caso de pessoa jurídica dedicada à fabricação de artigos de couro, os gastos relativos à remoção de lixo industrial, considerados indispensáveis à atividade empresarial, em virtude de integrarem o processo de produção por imposição da legislação específica do setor, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins no regime de apuração não

*cumulativa, desde que observados os requisitos e condições exigidos na normatização da contribuição.*²¹

No mesmo sentido está a Solução de Consulta nº 1/2021, que reconheceu a possibilidade de tomada de crédito sobre tratamento de efluentes, resíduos industriais e águas residuais, considerando estes como sendo indispensáveis à viabilização da atividade empresarial. Como se infere:

“NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. TRATAMENTO DE EFLUENTES. POSSIBILIDADE.

No caso de pessoa jurídica dedicada ao curtimento e a outras preparações de couro, os gastos relativos a tratamento de efluentes, resíduos industriais e águas residuais, considerados indispensáveis à viabilização da atividade empresarial, em virtude de integrarem o processo de produção por imposição da legislação específica do setor, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins no regime de apuração não cumulativa, desde que observados os requisitos e condições estabelecidos na normatização desse tributo.”²²

Outro exemplo relevante está na Solução de Consulta Cosit nº 355, de 13 de julho de 2017, que trata da possibilidade de creditamento para despesas relacionadas à manutenção de máquinas, equipamentos e veículos. Mesmo ocorrendo após a finalização do processo produtivo e não possuindo nenhum vínculo direto com a venda, o gasto foi reconhecido como insumo por ser uma atividade essencial para a continuidade da produção. Nos seguintes termos:

“EMENTA: NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. BENS E SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. LIMPEZA E DESINFECÇÃO. ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. TESTES DE QUALIDADE. MANUTENÇÃO DE ELEVADORES E COMPRESSORES DE AR. LAVAGEM DE UNIFORMES.

Tratando-se de pessoa jurídica industrial, conclui-se o seguinte acerca da apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins. Na sistemática de apuração não cumulativa da Cofins, há possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833,

²¹ - Solução de Consulta Cosit nº 142, de 20 de julho de 2023. Publicado(a) no DOU de 10/08/2023, seção 1, página 32.

²² - Solução de Consulta Cosit nº 1, de 6 de janeiro de 2021. Publicado(a) no DOU de 20/01/2021, seção 1, página 50

de 2003), em relação aos dispêndios com partes e peças de reposição, e com os serviços de manutenção, empregados em máquinas, equipamentos e veículos que, no interior de um mesmo estabelecimento da pessoa jurídica, suprem, com insumos ou produtos em elaboração, as máquinas que promovem a produção de bens ou a prestação de serviços (transporte interno), desde que o emprego desses bens e/ou serviços não importe, para o bem objeto de manutenção, em acréscimo de vida útil superior a um ano. Caso haja acréscimo de vida útil superior a um ano, o crédito eventualmente cabível deve ser apurado com base na modalidade de crédito prevista no inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.²³

O mesmo entendimento foi firmado na Solução de Consulta Cosit nº 213/2017, que também permitiu o crédito para despesas com a manutenção de veículos utilizados no processo produtivo:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS EMENTA: INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO. INSUMOS. PEÇAS E SERVIÇOS UTILIZADOS NA MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS. SERVIÇOS RELACIONADOS AO CORTE E AO TRANSPORTE DE MADEIRA. CONTROLE DE QUALIDADE DO PRODUTO FINAL. EDIFICAÇÕES E BENFEITORIAS. DEPRECIAÇÃO E AMORTIZAÇÃO. TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS, DEPÓSITOS OU CENTROS DE ARMAZENAMENTO. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL (EPIs). No caso de pessoa jurídica que se dedica à exploração de jazidas minerais para fabricação de derivados de pedra calcária para venda, no regime de apuração não cumulativa da Cofins: 1) na modalidade de creditamento pela aquisição de insumos (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003), em relação a dispêndios com peças e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País empregados na manutenção de veículos: a) podem ser descontados créditos em relação à manutenção de veículos utilizados diretamente no processo produtivo de bens destinados à venda, desde que não sujeitos à escrituração no ativo imobilizado, como ocorre com veículos que, dentro de um mesmo estabelecimento da

²³ - Solução de Consulta Cosit nº 355, de 13 de julho de 2017. Publicado(a) no DOU de 18/07/2017, seção 1, página 33.

*pessoa jurídica, suprem as máquinas produtivas com matéria-prima e outros materiais.*²⁴

É evidente que quando a manutenção de máquinas, equipamentos e veículos é necessária, o momento específico do fato consiste em fase posterior ao processo produtivo propriamente dito.

A mesma ampliação ocorre nos casos em que é permitida a tomada de crédito sobre materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos utilizados durante o processo produtivo. A RFB estende o conceito de processo produtivo para a limpeza de maquinário que viabilizará o início da próxima produção, não estabelecendo vínculo nenhum com a venda do produto já produzido. Como é o caso da Solução de Consulta nº 24, de 14 de março de 2024, em consonância com a orientação firmada pelas Soluções de Consulta Cosit nº 34, de 18 de março de 2021²⁵:

"REGIME NÃO CUMULATIVO. SUPERMERCADISTA. PRODUÇÃO E/OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS NA ÁREA DE ALIMENTAÇÃO.

SERVIÇOS DE LIMPEZA, DESINFECÇÃO E DEDETIZAÇÃO DE ATIVOS PRODUTIVOS. MATERIAIS DE LIMPEZA. INSUMOS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos utilizados pela pessoa jurídica na produção e/ou prestação de serviços no setor de alimentos podem ser considerados insumos para fins de desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep calculada pela sistemática não cumulativa de apuração, desde que atendidos os demais requisitos da legislação de regência.

MATERIAIS E SERVIÇOS DE CONSERVAÇÃO, LIMPEZA, DEDETIZAÇÃO E REMOÇÃO DE RESÍDUOS, UTILIZADOS POR IMPOSIÇÃO LEGAL. INSUMOS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os materiais e serviços de conservação, limpeza, dedetização e remoção de resíduos utilizados, na espécie dos autos, em virtude de imposição do Decreto-Lei nº 986, de 1969, da Portaria SVS/MS nº 326, de 1997, da Portaria CVS/SP nº 22, de 2020, das Resoluções da Diretoria Colegiada da Anvisa nº 275, de 2002, e nº 216, de 2004, bem como da Nota Técnica nº

²⁴ - Solução de Consulta Cosit nº 213, de 3 de maio de 2017. Publicado(a) no DOU de 09/05/2017, seção 1, página 20.

²⁵ - Solução de Consulta Cosit nº 34, de 18 de março de 2021. Publicado(a) no DOU de 25/03/2021, seção 1, página 64.

18/2020/SEI/GIALI/GGFIS/DIRE4/Anvisa, na produção e/ou prestação de serviços no setor de alimentos por supermercadista, dada a sua relevância, podem, em princípio, ser considerados insumos para efeito de apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep no regime de apuração não cumulativa, com fundamento na Seção 4 do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, desde que sejam obedecidos todos os demais requisitos legais e normativos referentes ao creditamento.”²⁶

Pode-se identificar o mesmo entendimento com o que foi formado pela RFB na Solução de Consulta nº 8 de 10 de março de 2021²⁷, e Solução de Consulta nº 308, de 18 de dezembro de 2019²⁸.

De acordo com os exemplos mencionados, mesmo que considerados como insumo por meio de imposição legal, é possível identificar uma ampliação da noção estabelecida pela própria RFB sobre as exceções à regra da caracterização como insumo apenas durante o período de produção. Pois o tratamento de efluentes e lixo industrial, limpeza e higienização de ativos e manutenção de veículos não se enquadram ao conceito estendido de “processo produtivo” para tornar viável a produção ou prestação de serviço, mas sim acontecendo em momento evidentemente posterior.

²⁶ - Solução de Consulta Cosit nº 24, de 14 de março de 2024. Publicado(a) no DOU de 19/03/2024, seção 1, página 37.

²⁷ - NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. FABRICAÇÃO DE ALIMENTOS PARA ANIMAIS.

No regime de apuração não cumulativa, é permitido o desconto de créditos da Cofins em relação a bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

A caracterização como insumo restringe-se aos bens e serviços utilizados no processo de prestação de serviços ao cliente ou na produção dos bens destinados à venda, não alcançando as demais áreas de atividade organizadas pela pessoa jurídica, como administrativa, contábil, jurídica, comercial etc.

É permitida a apuração de créditos da Cofins, na modalidade aquisição de insumos, na atividade de fabricação de alimentos para animais, em relação aos dispêndios com: [...] materiais de limpeza e higienização, quando aplicados no ambiente produtivo da pessoa jurídica.

(Solução de Consulta Cosit nº 8, de 10 de março de 2021. Publicado(a) no DOU de 15/03/2021, seção 1, página 60.)

²⁸ - INSUMO. CRÉDITO. TRATAMENTO DE EFLUENTES. PRODUTOS PARA LIMPEZA E MANUTENÇÃO. SERVIÇOS CONTRATADOS. DIREITO DE APURAÇÃO.

Os dispêndios com a aquisição de produtos químicos para a limpeza e manutenção de linhas de produção podem ser considerados insumos para fins de apuração de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep

(Solução de Consulta Cosit nº 308, de 18 de dezembro de 2019. Publicado(a) no DOU de 20/12/2019, seção 1, página 139.)

Assim, ainda que o Parecer COSIT nº 5/2018 busque restringir o conceito de insumo ao processo produtivo estrito, as práticas da Receita revelam uma ampliação, mesmo seletiva e contraditória, da noção de “processo produtivo”. A aceitação de créditos em situações específicas, sem uma coerência com o evidenciado pelo próprio Parecer, evidencia a flexibilização do entendimento originalmente delimitado. Os exemplos citados são apenas uma fração do que poderia se enquadrar nos mesmos conceitos, caso a fundamentação apresentada fosse corretamente aplicada em todas as hipóteses conexas.

5 JURISPRUDÊNCIA DO CARF AMPLIANDO O CONCEITO EM RELAÇÃO AO PROCESSO PRODUTIVO

O conceito de insumo traçado pelas autoridades fiscais vem sendo consistentemente alargado pela jurisprudência, iniciando um processo inevitável a de superação das indevidas restrições impostas pelas autoridades fiscais para reconhecer o direito a apuração de crédito também sobre os bens e serviços utilizados após o encerramento da produção (pós-produção) e, assim, finalmente se conformar ao que foi decidido pelo STJ, ainda que com algum atraso.

É o que se pode observar de recentes precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), que as Câmaras Superiores possuem um entendimento consolidado, indo de encontro até mesmo com exemplos dados pelo Parecer Normativo nº 5 de 2018, no sentido de permitirem a tomada de crédito sobre dispêndios gastos com: (i) armazenamento de produto acabado; (ii) tratamento de efluente e lixo industrial; (iii) combustível utilizado em frota própria; (iv) embalagem para transporte de produto acabado; e (v) transferência de produto acabado entre estabelecimentos.

5.1 ARMAZENAMENTO DE PRODUTO ACABADO

Trata-se, em regra, da armazenagem de produtos já elaborados e disponibilizados para comercialização, os quais precisam estar apropriadamente distribuídos e acessíveis às unidades comerciais da companhia, pretendendo-se, com isso, o adequado atendimento de seus clientes e parceiros comerciais.

A respeito disso, é importante destacar que, nos termos do artigo 3º, inciso IX, e artigo 15, inciso II, da Lei nº 10.833 de 2003, já existe expressa autorização para a tomada de crédito, nas apurações não cumulativas de PIS e COFINS, sobre tais gastos:

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

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

Art. 15 - Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:(...)

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei.
(BRASIL, Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003., 2003)

Seguindo este mesmo entendimento, o CARF tem apresentado decisões favoráveis ao contribuinte, tanto nas Câmaras Inferiores quanto na Câmara Superior. Como é caso do Acórdão nº 9303-011.464, no qual a Câmara Superior reconheceu o direito a apuração de crédito sobre os serviços de armazenagem de produtos acabados, também os qualificando como insumo, conforme se infere:

"CRÉDITOS. DESPESAS ARMAZENAMENTO. PRODUTOS ACABADOS. CANA. POSSIBILIDADE. Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo – qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser diretamente ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

Nessa linha, deve-se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre as despesas com armazenagem de cana." (Acórdão nº 9303-011.464, 2021)

Portanto, foi firmado o entendimento pela Câmara Superior, no caso concreto, que o serviço de armazenagem dos produtos acabados é essencial para a consecução da atividade econômica da pessoa jurídica, pois sem ela não seria possível estocar a cana produzida para que possa ser comercializada e, assim, não poderia escoar a produção, como denota dos seguintes excertos do mesmo julgado:

"Quanto às despesas de armazenagem de cana, entendemos ser essencial à atividade do sujeito passivo, ainda mais considerando sua atividade, sendo passível de reconhecimento de créditos das contribuições. Ademais, aplicando-se o teste de subtração tratado na Nota SEI PGFN 63/18, que tratou da decisão dada pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo, é de se

reconhecer que subtraindo tal item, inegável que traria prejuízo a atividade do sujeito passivo.

A Contribuinte “estoca a cana para posterior venda”, bem como outros produtos utilizados na lavoura e, portanto, faz jus ao crédito dessa despesa, eis ser essencial a armazenagem para a finalização da sua atividade.” (Acórdão nº 9303-011.464, 2021)

Este não é um caso isolado, uma vez que foram firmados no mesmo sentido também são os Acórdãos nº 9303-007.500 proferido em 17.10.2018²⁹, nº 9303-006.219 proferido em 24.01.2018³⁰, nº 9303-011.736 proferido em 17.08.2021³¹, nº

²⁹ - PIS/PASEP. AQUISIÇÃO E REVENDA. ALÍQUOTA ZERO. INCIDÊNCIA CONCENTRADA. CRÉDITO SOBRE ARMAZENAGEM E FRETES NA VENDA. POSSIBILIDADE

As revendas, por distribuidoras, de produtos sujeitos à tributação concentrada, ainda que as receitas sejam tributadas à alíquota zero, possibilitam desconto de créditos relativos a despesas com armazenagem e frete nas operações de venda, conforme artigo 3º, IX da Lei nºs 10.637/2002 e 10.833/03.

(CSRF, Acórdão nº 9303-007.500, 3ª Turma, Relator Tatiana Midori Migiyama, Sessão de 17/10/2018)

³⁰ - COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. REVENDA DE PRODUTOS COM INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. DESCONTO DE CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM ARMAZENAGEM E FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA

Também para as mercadorias sujeitas ao regime monofásico de incidência da COFINS não cumulativa, há o direito de descontar créditos relativos às despesas com armazenagem e frete nas operações de venda, quando por ele suportadas na condição de vendedor, nos termos do art. 3º, IX, da Lei nº. 10.833/2003.

(CSRF, Acórdão nº 9303-006.219, 3ª Turma, Relator (a) Vanessa Marini Cecconello, Sessão de 24/01/2018)

³¹ - CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO DE PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS

[...] Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Nessa linha, deve-se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre as: [...]Despesas relacionadas diretamente ao preparo da cana de açúcar para se tornar insumo na produção do álcool e do açúcar: despesas e custos com combustíveis, consumo de água e materiais elétricos para emprego nas atividades; balança de cana; destilaria de álcool; ensacamento de açúcar; fabricação de açúcar; fermentação; geração de energia (turbo gerador); geração de vapor (caldeiras); laboratório teor de sacarose; lavagens de cana/ residuais; mecanização industrial; preparo e moagem; recepção e armazenagem; transporte industrial; tratamento do caldo; captação de água; rede de restilo e refinaria granulado;

(CSRF, Acórdão nº 9303-011.736, 3ª Turma, Relator (a) Tatiana Midori Migiyama, Sessão de 17/08/2021)

9303-014.064 proferido em 13.04.2023³², e nº 3301-014.223, proferido em 19.09.2024³³.

5.2 TRATAMENTO DE EFLUENTE E LIXO INDUSTRIAL

Outro exemplo, relevante inclusive para questões de prevenção de danos e problemas ambientais, estão os dispêndios gastos com tratamento de efluentes e lixos industriais. A Receita Federal, em conjunto com os Estados e Municípios, vêm exarando diversos pronunciamentos e legislações específicas sobre o tema, de forma a obrigar que o ato de descarte consciente de resíduos e seu posterior tratamento se tornem parte do processo produtivo das empresas.

Nesse sentido, uma vez assumindo a condição de insumo, o tratamento de efluentes e resíduos industriais são considerados como indispensáveis à viabilidade da atividade empresarial, viabilizando a apropriação de créditos tributários quando há exigência por imposição legal específica do setor.

Porém, reestabelecendo o foco para o CARF, é possível identificar o entendimento consolidado no sentido de qualificar os dispêndios com tratamento de efluentes e lixo industrial como custos vinculados diretamente à produção, qualificando-os como uma extensão ou continuidade do processo produtivo. Como no caso do Acórdão nº 9303-010.477, que determinou como integrado ao custo de produção do produto destinado à venda o dispêndio em questão:

³² - CRÉDITOS. DESPESAS COM SEGURO NA ARMAZENAGEM. OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. SOLUÇÃO DE CONSULTA. CIRCUNSTÂNCIAS DO CASO CONCRETO. CABIMENTO.

O gasto com seguro na armazenagem para exportação de café não enseja, de forma geral, a tomada de créditos, no âmbito da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, como insumo, por não atender aos requisitos de essencialidade e relevância, na linha em que decidiu o STJ no REsp 1.221.170/PR. No entanto, tendo o Contribuinte Solução de Consulta em seu favor reconhecendo crédito em relação a faturas de armazenagem, nas quais se incluem o valor de seguro, obrigatório pela Lei 9.973/2000, cabe o reconhecimento do crédito, exclusivamente diante das circunstâncias do caso concreto.

(CARF, Acórdão nº 9303-014.064, 3ª Turma, Relator (a) Rosaldo Trevisan, Sessão de 13/04/2023)

³³ - CRÉDITO. GASTOS COM ARMAZENAGEM. POSSIBILIDADE

A lei assegura o direito a desconto de crédito, tanto em relação a aquisições de insumos quanto a bens destinados à revenda, em relação a dispêndios com armazenagem, abarcando, por conseguinte, os dispêndios realizados nos Centros de Distribuição (embalagem, serviços de operação logística e de gestão e manutenção), observados os demais requisitos da lei.

(CARF, Acórdão nº 3301-014.223, 3ª Seção / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Relator (a) Bruno Minoru Taki, Sessão de 19/09/2024)

*"PIS. CRÉDITOS. DESPESAS COM TRATAMENTO DE EFLUENTES. É legítima a tomada de crédito da contribuição não-cumulativa em relação ao custo de bens e serviços aplicados no tratamento de efluentes, por integrar o custo de produção do produto destinado à venda."*³⁴

Outro exemplo está no Acórdão nº 9303-015.445, que determina a remoção de resíduos industriais e tratamento de efluentes como um modo de viabilização da continuidade do processo produtivo, sendo passíveis de creditamento os respectivos serviços de remoção e tratamento. Conforme estabelecido nos seguintes termos:

*"REMOÇÃO DE RESÍDUOS INDUSTRIAL E TRATAMENTO DE EFLUENTES. DIREITO A CRÉDITO. POSSIBILIDADE. Por exigência das normas ambientais e pela própria viabilização da continuidade do processo produto, são passíveis de creditamento os serviços de remoção de resíduos em tambores de ferro e de tratamento de efluentes."*³⁵

Este entendimento não está presente apenas em um caso apartado, uma vez que possuem afirmativas no mesmo sentido os Acórdãos nº 9303-009.860 proferido

³⁴ - CSRF, Acórdão nº 9303-010.477, 3^a Turma, Relator (a) Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Sessão de 18/05/2020.

³⁵ - (CSRF, Acórdão nº 9303-015.445, 3^a Turma, Relator (a) Vinicius Guimaraes, Sessão de 16/07/2024.)

em 11.12.2019³⁶, nº 9303-008.996 proferido em 17.07.2019³⁷, nº 9303-009.723 proferido em 11.11.2019³⁸ e nº 9303-008.400 proferido em 20.03.2019³⁹.

5.3 COMBUSTÍVEL UTILIZADO EM FROTA PRÓPRIA

Em consonância com o entendimento firmado até o momento, está o exemplo da possibilidade de tomada de crédito sobre dispêndios com combustível utilizados em veículos que compõe a frota própria do estabelecimento. Como é o caso do Acórdão nº 9303-007.672, que determinou que as despesas incorridas com

³⁶ - INSUMOS CONCEITOS PARA FINS DE CRÉDITOS DO PIS/PASEP E COFINS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Em razão da ampliação do conceito de insumos, para fins de reconhecimento de créditos do PIS/Pasep e da COFINS, decorrente do julgado no REsp nº 1.221.170/PR, na sistemática de recursos repetitivos, adotam-se as conclusões do Parecer Cosit nº 05, de 2018. No caso, despesas de manutenção e conservação, tratamento de efluentes, higienização de linha, material de laboratório e dedetização, caracterizam insumo na fabricação de produtos alimentícios, por serem itens necessários à produção, inclusive por determinação normativa legal.

(CSRF. Acórdão nº 9303-009.860, 3ª Turma, Relator (a) Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Sessão de 11/12/2019)

³⁷ - DIREITO DE CRÉDITO. CUSTOS COM TRATAMENTO DE EFLUENTES DO PROCESSO PRODUTIVO.

Cabe a constituição de crédito das contribuições não cumulativas sobre os dispêndios em que o industrial incorre para remover ou tratar os resíduos do processo, em respeito ao critério da essencialidade à atividade do sujeito passivo.

(CSRF. Acórdão nº 9303-008.996, 3ª Turma, Relator (a) Tatiana Midori Migiyama, Sessão de 17/07/2019)

³⁸ - PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMOS. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO À CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS COM REMOÇÃO E TRATAMENTO DE EFLUENTES. POSSIBILIDADE.

Deve-se observar, para fins de se definir o termo “insumo” para efeito de constituição de crédito de PIS e de COFINS, se o bem e o serviço são considerados essenciais na prestação de serviço ou produção e se a produção ou prestação de serviço demonstram-se dependentes efetivamente da aquisição dos referidos bens e serviços. De acordo com artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária, portanto, capaz de gerar créditos de PIS e COFINS.

(CSRF. Acórdão nº 9303-009.723, 3ª Turma, Relator (a) Demes Brito, Sessão de 11/11/2019)

³⁹ - DESPESAS. EFLUENTES INDUSTRIAS. TRATAMENTO/DESTINO. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

As despesas com tratamento e destino de efluentes decorrentes do processo de industrialização dos produtos fabricados/vendidos pelo contribuinte geram créditos passíveis de desconto do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal e/ ou de resarcimento/compensação do saldo credor.

(CSRF. Acórdão nº 9303-008.400, 3ª Turma, Relator (a) Rodrigo da Costa Possas, Sessão de 20/03/2019)

combustíveis e lubrificantes utilizados no transporte de produtos acabados são passíveis de crédito. Como se infere:

"PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. CIREITO AO CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS COM COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES UTILIZADOS NO TRANSPORTE DE MATÉRIAS-PRIMAS DE PRODUTOS ACABADOS. POSSIBILIDADE.

De acordo com artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária, portanto, capaz de gerar créditos de PIS referente a despesas incorridas com combustíveis e lubrificantes utilizados no transporte de matérias-primas de produtos acabados." (Acórdão nº 9303-007.672, 2018)

É importante destacar que o julgador elucida que tais dispêndios devem ser considerados como insumo por serem essenciais para a atividade econômica exercida pelo Contribuinte, utilizando-se dos critérios utilizados pelo STJ no REsp nº 1.221.170 como fundamento para sua decisão reforçando que este representa o entendimento do Tribunal Superior, conforme apresentado anteriormente. De acordo com o disposto:

"[...] Centrando-se a divergência dos autos, verifico que a Contribuinte tem como objeto social, a industrialização e exportação de couros, a utilização de combustíveis e lubrificantes utilizados no transporte de matérias-primas e produtos acabados, é essencial atividade empresária exercida pela Contribuinte. [...]

Neste sentido, o Superior Tribunal de Justiça – STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170 – PR (2010/0209115-0), pelo rito dos Recursos Repetitivos, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela Contribuinte." (Acórdão nº 9303-007.672, 2018)

Caso similar é o julgado no Acórdão nº 9303-009.340, que de igual forma reverteu a glosa sobre dispêndios com combustíveis e lubrificantes aplicados em

veículos próprios para a movimentação de produtos acabados, ainda que entre estabelecimentos do próprio sujeito passivo. Como se vê no seguinte trecho:

“COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. COMBUSTÍVEL PARA TRANSPORTE DE MATÉRIA-PRIMA. Os combustíveis e lubrificantes aplicados em veículos próprios, utilizados para o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou acabados, entre estabelecimentos do sujeito passivo.” (Acórdão nº 9303-009.340, 2019)

No mesmo sentido, estão os Acórdãos nº 9303-011.481 proferido em 15/06/2021⁴⁰, nº 3201-011.825 proferido em 17/04/2024⁴¹, nº 3301-011.460 proferido em 23/11/2021⁴², e nº 3301-012.768 proferido em 29/06/2023⁴³.

⁴⁰ - REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), pelo rito dos Recursos Repetitivos, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela Contribuinte. No presente caso, a Contribuinte demonstrou a essencialidade e pertinência dos insumos utilizados em seu processo produtivo, quais sejam: [...] d) Combustíveis e lubrificantes;

(CSRF. Acórdão nº 9303-011.481, 3ª Turma, Relator (a) Erika Costa Camargos Autran, Sessão de 15/06/2021)

⁴¹ - CRÉDITOS. COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES E MANUTENÇÃO DA FROTA PRÓPRIA. INSUMO DA ATIVIDADE ECONÔMICA. Na sistemática de apuração não cumulativa do PIS e da COFINS, os gastos com combustíveis, lubrificantes e manutenção da frota, essencial para a realização da atividade principal da pessoa jurídica, propiciam a dedução de crédito como insumo.

(CARF. Acórdão nº 3201-011.825, 3ª Seção / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Relator (a) Helcio Lafeta Reis, Sessão de 17/04/2024)

⁴² - COMBUSTÍVEIS. FROTA PRÓPRIA. PRODUTOS ACABADOS. CRÉDITO. POSSIBILIDADE. O combustível adquirido para o transporte em frota própria de produtos acabados gera crédito da não-cumulatividade da PIS, por subsunção ao conceito de “frete na operação de venda”, nos termos do art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003.

(CARF. Acórdão nº 3301-011.460, 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Relator (a) Semíramis de Oliveira Duro, Sessão de 23/11/2021)

⁴³ - COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES E GÁS PARA EMPILHADEIRAS. CRÉDITO. POSSIBILIDADE. INSUMO. Os combustíveis, lubrificantes e gás utilizados nas empilhadeiras são dispêndios que concedem o direito ao aproveitamento do crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep, como insumos, no inciso II, do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, pois evidenciada a utilização na movimentação das empilhadeiras que transportam internamente matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem.

(CARF. Acórdão nº 3301-012.768, 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Relator (a) Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, Sessão de 29/06/2023)

5.4 EMBALAGEM PARA TRANSPORTE DE PRODUTO ACABADO

Como no caso do acórdão nº 9303-013.722, que julgou como possível a tomada de crédito sobre embalagens para transporte de produtos acabados, pelo fato de garantirem a devida conservação do produto e a continuidade do escoamento da produção. Como se infere:

*"EMBALAGENS PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS. POSSIBILIDADE DE CRÉDITO. As embalagens de transporte são essenciais à atividade econômica do Sujeito Passivo, pois garantem que o produto seja devidamente conservado. A não utilização de embalagens para o transporte tornaria inviável o escoamento da produção, tratam-se de itens que se amoldam ao conceito de insumos frente à sua essencialidade e relevância."*⁴⁴

Para os julgadores, tais dispêndios devem ser considerados como essenciais à atividade econômica pois garantem que a integridade do produto seja preservada durante o transporte e, na sua falta, a posterior venda se tornaria inviável.

No mesmo sentido, é o caso do Acórdão nº 9303-014.550, que determinou que o material de embalagem deve ter o mesmo tratamento dado a qualquer dispêndio, sendo possível a concessão de crédito não cumulativo das contribuições embalagem constituída em produto final e também quando sua supressão cause a perda do produto ou de sua qualidade. Conforme disposto:

"PIS/COFINS. CRÉDITO. INSUMO. MATERIAL DE EMBALAGEM. POSSIBILIDADE. O material de embalagem segue o mesmo tratamento dado a qualquer dispêndio, ou seja, essencial ou relevante ao processo produtivo é insumo. Destarte, é possível a concessão de crédito não cumulativo das contribuições não cumulativas ao material de embalagem, quando i) estes constituam embalagem primária do produto final, ii) quando sua supressão implique na perda do produto ou da qualidade do mesmo (contêiner refrigerado

⁴⁴ - CSRF. Acórdão 9303-013.722 – 3^a Turma, Relator (a) Vanessa Marini Cecconello, Sessão de 16/03/2023.

em relação à carne congelada), ou iii) quando exista obrigação legal de transporte em determinada embalagem.”⁴⁵

Esse posicionamento favorável é observado em outras decisões, como o Acórdão nº 9303-013.797 proferido em 15.03.2023⁴⁶, Acórdão nº 9303-011.735 proferido em 17.08.2021⁴⁷, Acórdão nº 9303-011.464 proferido em 20.05.2021⁴⁸, e Acórdão nº 9303-008.575 proferido em 15/05/2019⁴⁹

5.5 TRANSFERÊNCIA DE PRODUTO ACABADO ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE

A possibilidade de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS sobre os gastos com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa

⁴⁵ - CSRF. Acórdão 9303-014.550 – 3ª Turma, Relator (a) Liziane Angelotti Meira, Sessão de 23/01/2024.

⁴⁶ - EMBALAGENS PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS. POSSIBILIDADE DE CRÉDITO. As embalagens de transporte são essenciais à atividade econômica do Sujeito Passivo, pois garantem que o produto do ramo alimentício, e destinado ao consumo humano, seja devidamente conservado, em termos sanitários e também como relação aos seus nutrientes. A não utilização de embalagens para o transporte tornaria inviável o escoamento da produção, tratam-se de itens que se amoldam ao conceito de insumos frente à sua essencialidade e relevância.

(CSRF. Acórdão nº 9303-013.797, 3ª Turma, Relator (a) Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Sessão de 15/03/2023)

⁴⁷ - CUSTOS/DESPESAS. AQUISIÇÃO DE EMBALAGENS PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS PROCESSADO-INDUSTRIALIZADOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. Os custos/despesas incorridos com embalagens para transporte dos produtos processado-industrializados pelo contribuinte, quando necessários à manutenção da integridade e natureza desses produtos, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo; assim, por força do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, adota-se essa decisão para reconhecer o direito de o contribuinte aproveitar créditos sobre tais custos/despesas.

(CSRF. Acórdão nº 9303-011.735, 3ª Turma, Relator (a) Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Sessão de 17/08/2021)

⁴⁸ - CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. EMBALAGEM DE TRANSPORTE. PALLETS. No âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.

⁴⁹ - MATERIAL. EMBALAGEM. FRETES. TRANSPORTE. PRODUTO ACABADO. ESTABELECIMENTO PRÓPRIO. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. Os custos/despesas incorridos com material de embalagem, assim como os custos/despesas incorridos com fretes para o transporte de produtos acabados entre os estabelecimentos do próprio contribuinte geram créditos da contribuição passíveis de desconto do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal e/ ou de resarcimento/compensação do saldo credor trimestral.

(CSRF. Acórdão nº 9303-011.464 – 3ª Turma, Relator (a) Tatiana Midori Migiyama, Sessão de 20/05/2021)

configura tema altamente controvertido no âmbito do contencioso administrativo fiscal. A discussão foi objeto de reiterada análise pelo CARF, especialmente diante de autuações fiscais e glosas de compensações.

Embora as decisões das Turmas Ordinárias tenham historicamente oscilado, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) chegou a consolidar, em precedentes relevantes, um entendimento favorável aos contribuintes. Contudo, recentemente e de forma inesperada, esse posicionamento foi revertido por meio da aprovação da Súmula Carf nº 217, a qual firmou o seguinte entendimento:

“Súmula Carf nº 217

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

*Acórdãos Precedentes: 9303-014.190; 9303-014.428; 9303-015.015”.*⁵⁰

A aprovação da Súmula nº 217, ainda que formalmente amparada pelo art. 124 do Regimento Interno do CARF (RICARF)⁵¹, que exige apenas três precedentes para a proposição de enunciado sumular acima citados, gera dúvidas sobre a suficiência para conferir a segurança jurídica que um entendimento sumular deve conter em si. Tal perplexidade se justifica na medida em que o entendimento firmado não reflete uma jurisprudência pacífica ou consolidada, como exige o artigo 123 do RICARF⁵² e o artigo 926, § 1º, do Código de Processo Civil (CPC)⁵³, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal.

A súmula foi aprovada com base em um número restrito de precedentes (Acórdãos nº 9303-014.190; nº 9303-014.428; e nº 9303-015.015), contrariando uma significativa quantidade de julgados que reconheciam o direito ao crédito. Como é possível identificar no Acórdão nº 9303-013.339, proferido em 20/09/2022, que

⁵⁰ - BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Súmula CARF nº 217. Brasília, DF, 2023.

⁵¹ - Art. 124. Qualquer conselheiro de Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais poderá propor enunciado de súmula, que trate de matéria de competência da respectiva turma, correspondente a tese por ela adotada em três acórdãos concordantes proferidos por unanimidade ou maioria.

⁵² - Art. 123. A jurisprudência assentada pelo CARF será compendiada em Súmula de Jurisprudência do CARF.

⁵³ - Art. 926. Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente. § 1º Na forma estabelecida e segundo os pressupostos fixados no regimento interno, os tribunais editarão enunciados de súmula correspondentes a sua jurisprudência dominante.

reconheceu possibilidade de tomada de crédito sobre o frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, ainda que anterior à existência de uma operação de venda. Como se infere:

"NÃO-CUMULATIVIDADE. GASTOS COM FRETE NO TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE CENTROS DE DISTRIBUIÇÃO E LOJAS. DIREITO A CRÉDITO.

As despesas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, como os fretes de produtos entre centro de distribuição e lojas dos supermercados, ainda que não tenha uma operação de venda já pactuada, é passível de apuração de crédito das contribuições de crédito com fulcro no disposto no artigo 3º, IX, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, na medida em que o produto está sendo transportado para viabilizar a venda.⁵⁴

O que fundamenta ainda mais a dúvida sobre a edição da Súmula em questão, é que um posicionamento similar também está presente nos Acórdãos nº 9303-013.375 proferido em 19/10/2022⁵⁵, nº 9303-013.299 proferido em 16/08/2022⁵⁶, nº

⁵⁴ - CSRF. Acórdão 9303-013.339 – 3ª Turma, Relator (a) Jorge Olmiro Lock Freire, sessão de 20/09/2022.

⁵⁵ - NÃO-CUMULATIVIDADE. TERCEIRIZAÇÃO. SERVIÇO DE EXPEDIÇÃO. TRANSPORTE INTERNO PARA CONFERÊNCIA DO PRODUTO ACABADO E POSTERIOR CARREGAMENTO PARA VENDA. CRÉDITO. POSSIBILIDADE. No tocante à Expedição, por estar relacionada ao transporte interno para conferência do produto acabado c carregamento para venda posterior, a autorização da tomada de crédito se dá com fundamento no art. 3º, IX c/c art. 15, II, da Lei nº 10.833/2003.

(CSRF. Acórdão 9303-013.375 – 3ª Turma, Relator (a) Vanessa Marini Cecconello, sessão de 20/09/2022)

⁵⁶ - COFINS NÃO CUMULATIVA. CUSTO DE FRETE REFERENTE AO TRANSPORTE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. POSSIBILIDADE DE CRÉDITO. O custo referente ao frete pago pelo transporte de produtos entre estabelecimentos da mesma empresa integra a base de cálculo para o crédito previsto para a COFINS não cumulativos, sendo possível o seu creditamento. (CSRF. Acórdão 9303-013.299 – 3ª Turma, Relator (a) Valcir Gassen, sessão de 16/08/2022.)

9303-012.682 proferido em 08/12/2021⁵⁷, nº 9303-009.655 proferido em 16/10/2019⁵⁸, e nº 9303-007.102 proferido em 11/07/2018⁵⁹

Nesse sentido, é evidente que a edição da Súmula CARF nº 217 desconsiderou a necessidade de consolidação jurisprudencial mínima exigida para a fixação de entendimentos vinculantes no âmbito do contencioso administrativo fiscal. A aprovação de enunciados sumulares em contextos de instabilidade interpretativa, como no caso dos créditos de PIS e COFINS sobre fretes entre estabelecimentos, compromete não apenas a coerência e integridade da jurisprudência, mas também a segurança jurídica dos contribuintes, princípio basilar do sistema tributário nacional, sobretudo diante de robusta linha de precedentes favoráveis ao contribuinte, garantindo o legítimo direito de discussão e de análise casuística das particularidades de cada atividade econômica.

⁵⁷ - FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. POSSIBILIDADE. Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo, consoante art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003. Além disso, deve ser considerado tratar-se de frete na operação de venda, atraindo a aplicação do permissivo do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei nº 10.833/2003.

(CSRF. Acórdão 9303-012.682 – 3ª Turma, Relator (a) Vanessa Marini Cecconello, sessão de 08/12/2022.)

⁵⁸ - FRETE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. Conforme previsto no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, também aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep (art. 15, II), são passíveis de creditamento os gastos com frete na operação de venda, o que contempla o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos.

(CSRF. Acórdão 9303-009.655 – 3ª Turma, Relator (a) Rodrigo da Costa Possas, sessão de 16/10/2019.)

⁵⁹ - INSUMOS. FRETES PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. Os valores decorrentes da contratação de fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa geram direito aos créditos das contribuições para o PIS e para a COFINS na sistemática não-cumulativa, pois são essenciais ao processo produtivo da Recorrente e se constituem em despesas na operação de vendas. O direito ao crédito encontra amparo, ainda, no art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.637/02, que contemplam a expressão "frete na operação de venda".

(CSRF. Acórdão nº 9303-007.102 – 3ª Turma, Relator (a) Rodrigo da Costa Possas, sessão de 11/07/2018.)

6 CONCLUSÃO

A análise desenvolvida ao longo deste trabalho permitiu constatar que a interpretação do conceito de insumo, para fins de creditamento de PIS e COFINS, tem sido marcada por notável oscilação no âmbito da Receita Federal e do CARF, mesmo após a pacificação do tema pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170/PR.

Embora o STJ tenha firmado que a aferição da essencialidade e relevância dos dispêndios deve ser feita de forma casuística, respeitando a atividade econômica de cada contribuinte, o que se observa é a adoção de critérios ora excessivamente restritivos, ora seletivamente ampliativos por parte da Administração Tributária, conforme verificado no Parecer Normativo COSIT nº 5/2018 e na jurisprudência, tanto no âmbito da RFB quanto do CARF.

As rubricas apresentadas são apenas exemplos do alargamento do conceito de insumo, compondo apenas uma parte da larga jurisprudência que reconhece o direito à apuração de crédito dessas contribuições sobre bens e serviços utilizados após o encerramento da produção.

Com base nesses argumentos, a correta interpretação do conceito de insumo exige a observância dos parâmetros fixados no REsp nº 1.221.170/PR, com análise casuística da essencialidade e relevância dos dispêndios à atividade econômica do contribuinte, sem limitações indevidas que extrapolam o texto legal.

Conclui-se, portanto, que o conceito de insumo e assim também o direito a apuração de crédito da contribuição ao PIS e da Cofins tem sido consistentemente alargado pela jurisprudência, desde o julgamento do REsp nº 1.221.170 pelo STJ e chegando até mesmo a alcançar os bens e serviços utilizados após o encerramento da produção, superando as restrições que as autoridades fiscais dispensam a matéria.

7 METODOLOGIA

O processo de pesquisa foi realizado por meio do método de abordagem dialética, buscando analisar a contraposição de ideias defendidas pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), a Receita Federal do Brasil (RFB) e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), no âmbito da tomada de crédito de PIS e da COFINS e a não cumulatividade; coleta e análise de jurisprudência e de seu conteúdo argumentativo.

8 BIBLIOGRAFIA

- Acórdão nº 9303-007.672, 9303-007.672 (Conselho Superior de Recursos Fiscais 21 de 11 de 2018).
- Acórdão nº 9303-009.340, 9303-009.340 (Conselho Superior de Recursos Fiscais 14 de 08 de 2019).
- Acórdão nº 9303-010.477, 9303-010.477 (Conselho Superior de Recursos Fiscais 18 de 05 de 2020).
- Acórdão nº 9303-011.464, 9303-011.464 (Conselho Superior de Recursos Fiscais 20 de 05 de 2021).
- Acórdão nº 9303-013.339 , 9303-013.339 (Conselho Superior de Recursos Fiscais 20 de 09 de 2022).
- Acórdão nº 9303-013.722, 9303-013.722 (Conselho Superior de Recursos Fiscais 14 de 03 de 2023).
- Acórdão nº 9303-014.550, 9303-014.550 (Conselho Superior de Recursos Fiscais 24 de 01 de 2024).
- Acórdão nº 9303-015.445, 9303-015.445 (Conselho Superior de Recursos Fiscais 16 de 07 de 2024).
- Bergamini, A. (2017). *PIS e Cofins na teoria e na prática: uma abordagem completa dos regimes cumulativo e não cumulativo* (Vol. 4. ed.). São Paulo, São Paulo, Brasil: MP Editora.
- BRASIL. (s.d.).
- BRASIL. (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. *Brasília, DF: Presidente da República*, p. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 02 de fevereiro de 2025.
- BRASIL. (30 de 12 de 2002). Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. *não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep)*, p. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10637.htm; Acesso em 02 de maio de 2025.
- BRASIL. (29 de 12 de 2003). Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. *Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências*, p. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.833.htm; Acesso em 24 de março de 2025.

- BRASIL. (11 de 10 de 2019). Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002. *Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins*, p. Disponível em: <https://normasinternet2.receita.fazenda.gov.br/#/consulta/externa/15123>. Acesso em 04 de abril de 2025.
- Calcini, F. P. (2015.). *PIS/ Cofins. Não cumulatividade e insumo. Aspectos constitucionais e legais.* . São Paulo: Grandes questões atuais do Direito Tributário.
- Greco, M. A. (2008). *Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS*. Belo Horizonte: Revista Fórum de Direito Tributário.
- Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5. (17 de Dezembro de 2018). Brasil: Secretário da Receita Federal do Brasil.
- Paulsen, L., & Velloso, A. P. (2019). *Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro* (Vol. 4. ed.). Rio de Janeiro, Rio de Janeiro , Brasil: Saraiva Jur.
- Petry, R. C. (2009). *Contribuições Pis/PASEP e COFINS – Limites Constitucionais da Tributação sobre o “Faturamento”, a “Receita” e a “Receita Operacional” das empresas e outras entidades no Brasil*. São Paulo: Quartier Latin.
- Ribeiro, R. L. (2004). *A não cumulatividade das contribuições incidentes sobre o faturamento na Constituição e nas leis*. São Paulo: Revista dialética de direito tributário.
- Solução de Consulta Cosit nº 1, 1 (Receita Federal do Brasil 20 de 01 de 2021).
- Solução de Consulta Cosit nº 142 (Receita Federal do Brasil 10 de 08 de 2023).
- Solução de Consulta Cosit nº 213, 213 (Receita Federal do Brasil 09 de 05 de 2017).
- Solução de Consulta Cosit nº 24, 24 (Receita Federal do Brasil 19 de 03 de 2024).
- Solução de Consulta Cosit nº 355, 355 (Receita Federal do Brasil 18 de 07 de 2017).
- Tomé, F. D. (2011). Definição do conceito de “insumo” para a não-cumulatividade do PIS e da COFINS. *TOMÉ, Fabiana Del Padre. Definição do conceito de “insumo” para a não-cumulatividade do PIS e da COFINS. In: SOUZA, Priscila de (org.). Derivação e positivação no Direito Tributário: VIII Congresso Nacional de Estudos Tributários*. São Paulo: Noeses, 2011. São Paulo, São Paulo, Brasil: Derivação e positivação no Direito Tributário: VIII Congresso Nacional de Estudos Tributários.