

**UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO**

ROBERTA MICHIELON RECH BRIDI

A possibilidade do enquadramento como insumo dos gastos relativos ao impositivo atendimento à Lei Geral de Proteção de Dados, para fins de aquisição de créditos tributários oriundos do PIS e COFINS não cumulativos.

**Caxias do Sul
2022**

ROBERTA MICHIELON RECH BRIDI

A possibilidade do enquadramento como insumo dos gastos relativos ao impositivo atendimento à Lei Geral de Proteção de Dados, para fins de aquisição de créditos tributários oriundos do PIS e COFINS não cumulativos.

Projeto monográfico apresentado no Curso de Direito da Universidade de Caxias do Sul, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Ms. Pablo Luis Barros Perez

**Caxias do Sul
2022**

ROBERTA MICHIELON RECH BRIDI

A possibilidade do enquadramento como insumo dos gastos relativos ao impositivo atendimento à Lei Geral de Proteção de Dados, para fins de aquisição de créditos tributários oriundos do PIS e COFINS não cumulativos.

Projeto monográfico apresentado no Curso de Direito da Universidade de Caxias do Sul, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Ms. Pablo Luis Barros Perez

**Caxias do Sul
2022**

ROBERTA MICHIELON RECH BRIDI

A possibilidade do enquadramento como insumo dos gastos relativos ao impositivo atendimento à Lei Geral de Proteção de Dados, para fins de aquisição de créditos tributários oriundos do PIS e COFINS não cumulativos.

Trabalho de conclusão de curso
apresentado no Curso de Direito da
Universidade de Caxias do Sul, como
requisito parcial à obtenção do título de
Bacharel em Direito.

Banca examinadora

Aprovada em: ____/____/____.

Orientador: Prof. Ms. Pablo Luis Barros Perez

Primeiro Avaliador

Segundo Avaliador

Avaliação Final (____)

AGRADECIMENTOS

Ao meu orientador, Prof. Ms. Pablo Luis Barros Perez, por acreditar na ideia apresentada e proporcionar todas as ferramentas necessárias para o desenvolvimento do presente trabalho; bem como à esta Universidade, que viabilizou, ao longo de minha formação, oportunidades *sui generis* de crescimento intelectual e profissional.

Aos meus pais, Eduardo Bridi e Andrea Michielon Rech, e meus irmãos, Isadora e Ricardo Michielon Rech Bridi, pelo incentivo e apoio incondicional ao longo da feitura do presente escrito, bem como de toda a graduação – a qual se trata de um projeto familiar, não individual.

À equipe do Escritório Bridi Advogados Associados, Andrea Balbinot, Allana Dalla Santa, Juliana Piamolini, Matheus Dal Piaz e Sidiné Pulsz, pela amizade; trocas jurídicas diárias; vislumbres e apontes aos rascunhos deste Trabalho de Conclusão de Curso.

Ao meu namorado e grande amigo, Frederico de Farias, pelas escutas atentas ao conteúdo do presente trabalho – mesmo que completamente alheio à sua área de atuação; pelos incentivos e compreensão diários e por todo amor e afeto que lhe são inerentes e me foram dados.

À minha madrinha, Daniéle Helena Gedoz, pela irreverência; leveza e por proporcionar momentos únicos durante a feitura deste escrito.

À Kamila Rossi, minha terapeuta - que através de seu trabalho corroborou para meu crescimento e desenvolvimento pessoal e, conseqüentemente, profissional, de forma a viabilizar a feitura deste escrito.

E a todos que, direta ou indiretamente, fizeram parte de minha formação, meus mais sinceros agradecimentos.

RESUMO

O presente trabalho utiliza, como método de pesquisa, a exploração bibliográfica bem como a análise de decisões judiciais, proferidas a respeito da matéria em tela – qual seja, a possibilidade de enquadramento ao conceito de insumo, para fins de aproveitamento de créditos gerados pelo PIS/Pasep e COFINS, no regime não cumulativo, dos gastos suportados pelas pessoas jurídicas para a adequação à Lei Geral de Proteção de Dados. Executado de forma monográfica, analisa-se a problemática acerca da conceitualização do termo “insumo” a partir da revisão de posicionamentos oriundos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Contribuintes, Receita Federal do Brasil e Superior Tribunal de Justiça. Para tanto, primordialmente apresenta-se o regime jurídico tributário brasileiro e a apresentação de seus conceitos e a classificação de espécies tributárias; direciona-se ao estudo das Contribuições para o Financiamento da Seguridade Social, PIS/Pasep e COFINS – e suas diferenças no que tange aos diferentes regimes de apuração, cumulativo e não cumulativo. Desta forma, proporciona visão geral da matéria que será tratada – a conceitualização do termo “insumo”. Para tanto, faz-se análise cronológica dos posicionamentos sustentados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em suas três vertentes, bem como apresentação da tese majoritária; passa-se à análise do julgamento do REsp 1.221.170 junto ao Superior Tribunal de Justiça e suas reverberações quanto à emissão de normativas e pareceres acerca da definição de insumo, considerando os critérios de essencialidade e relevância. Por fim, analisa-se a sentença e acórdão proferidos acerca da inclusão dos gastos dispendidos pelas empresas para adequação à lei Geral de Proteção de Dados, bem como a necessidade de planejamento tributário, por parte das pessoas jurídicas, para fins de constituição de arcabouço probatório capaz de sustentar o enquadramento dos referidos gastos ao conceito de “insumo” – de forma a lograr o aproveitamento de crédito tributário gerado pelo PIS/Pasep e COFINS no regime não cumulativo.

Palavras-chave: direito tributário; contribuições para o financiamento da seguridade social; não cumulatividade; conceito de insumo; essencialidade e relevância; lei geral de proteção de dados.

ABSTRACT

The present work uses, as a research method, the bibliographic exploration as well as the analysis of judicial decisions, rendered regarding the matter in question - that is, the possibility of framing the concept of input, for the purpose of taking advantage of credits generated by the PIS /Pasep and COFINS, in the non-cumulative regime, of the expenses borne by legal entities for compliance with the General Data Protection Law. Executed in a monographic way, the problem about the conceptualization of the term "input" is analyzed from the review of positions from the Administrative Council of Tax Appeals, Taxpayers, Federal Revenue of Brazil and Superior Court of Justice. In order to do so, it primarily presents the Brazilian tax legal regime and the presentation of its concepts and the classification of tax species; it is directed to the study of Contributions to the Financing of Social Security, PIS/Pasep and COFINS – and their differences with regard to the different calculation regimes, cumulative and non-cumulative. In this way, it provides an overview of the subject to be dealt with – the conceptualization of the term “input”. To this end, a chronological analysis of the positions supported by the Administrative Council of Tax Appeals is made, in its three aspects, as well as the presentation of the majority thesis; we then analyze the judgment of REsp 1.221.170 at the Superior Court of Justice and its reverberations regarding the issuance of regulations and opinions on the definition of input, considering the criteria of essentiality and relevance. Finally, the sentence and judgment handed down on the inclusion of expenses spent by companies to adapt to the General Data Protection law are analyzed, as well as the need for tax planning, by legal entities, for the purpose of constituting an evidentiary framework, capable of supporting the framing of said expenses to the concept of "input" - in order to achieve the use of tax credit generated by PIS/Pasep and COFINS in the non-cumulative regime.

Key Words: tax law; contributions to the financing of social security; non-cumulativeness; input concept; essentiality and relevance; general data protection law.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	10
2. DA TRIBUTAÇÃO	14
2.1 A tributação como dever fundamental e instrumento da sociedade	14
2.1.1 Dos Limites ao Poder de Tributar e sua relação com os Princípios de Direito Tributário	16
2.1.2 Dos princípios gerais de direito tributário.....	18
2.1.2.1 Da Capacidade Contributiva.....	19
2.1.2.2 Da capacidade colaborativa	20
2.1.2.3 Da segurança jurídica em matéria tributária.....	21
2.1.2.4 Da igualdade Tributária	23
2.2 Dos Tributos.....	24
2.2.1 Impostos	25
2.2.2 Taxas.....	27
2.2.3 Contribuições de Melhoria	29
2.2.4 Empréstimos Compulsórios.....	30
2.2.5 Contribuições Especiais	31
3. DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL	34
3.1 Das Contribuições de seguridade social sobre a receita.....	35
3.1.1 PIS e COFINS	36
3.1.1.1 Dos Fatos Geradores e Contribuintes responsáveis pelo faturamento	38
3.1.1.2 Das Bases de Cálculo	38
3.1.1.3 Das Alíquotas	39
3.1.1.4 Do Regime Monofásico de Tributação	40
3.1.2 Do PIS e da COFINS no Regime Cumulativo.....	40

3.1.3	Do PIS e da COFINS no Regime Não Cumulativo	42
4.	DA DEFINIÇÃO DE INSUMO.....	50
4.1	Dos posicionamentos do CARF no que tange à conceitualização de insumos, para fins de creditamento do PIS/Pasep e COFINS no regime não cumulativo, anterior ao julgamento do REsp nº 1.221.170 STJ	52
4.1.1	Do posicionamento da Receita Federal do Brasil, o qual aplicava a sistemática do IPI, apresentado e refutado pelo CARF	53
4.1.2	Do posicionamento dos Contribuintes, apresentado e refutado pelo CARF e apresentação da tese intermediária do conceito de insumo	57
4.2	Julgamento do REsp nº 1.221.170 STJ	61
4.2.1	Dos Votos	62
4.2.2	Das Teses	65
4.3	Do Parecer Normativo 5/2018 do COSIT	65
4.4	Instrução Normativa nº 1911/2019 da Receita Federal.....	69
5.	DA IMPOSIÇÃO À ADEQUAÇÃO À LEI GERAL DE PROTEÇÃO DE DADOS	72
5.1	Da possibilidade de enquadramento de adequações legais, ao conceito de Insumo.	76
5.1.1	Dos Gastos necessários à adequação à Lei Geral de Proteção de Dados, conforme normativa.....	79
5.1.2	Do julgamento do Mandado de Segurança nº 5003440-04.2021.4.03.6000.....	82
5.1.3	Do julgamento da demanda do Mandado de Segurança nº 5003440-04.2021.4.03.6000 frente à segunda instância, TRF3	86
5.1.4	Da necessidade de Planejamento Tributário para a correta Instrução Probatória às lides que pleiteiam o creditamento de gastos suportados pela pessoa jurídica, para fins de adequação à Lei 13.709/2018, frente ao PIS/Pasep e COFINS	93
6.	CONSIDERAÇÕES FINAIS	97

1. INTRODUÇÃO

A legislação que rege as contribuições do PIS e COFINS os transformou, nos últimos anos, como os tributos de maior complexidade apurativa. Contemporaneamente, e por esta razão, são inúmeras as divergências de interpretações entre o Fisco e contribuintes, no que tange ao aproveitamento de créditos gerados por estas contribuições – o que colabora ao crescimento de questionamentos e debates judiciais e administrativos. Desta forma, imperiosa é a análise dos posicionamentos oriundos da Receita Federal do Brasil e Fazenda Nacional, frente às hipóteses levantadas pela doutrina e contribuintes, bem como aos posicionamentos defendidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – perfazendo uma das razões pelas quais o presente estudo demonstra sua relevância.

A possibilidade de enquadramento dos gastos empresariais efetuados para o atendimento às demandas legislativas, mercadológicas e tecnológicas, no conceito de insumo, para fins de aproveitamento de crédito tributário oriundo do PIS e da COFINS não cumulativos, constitui temática geradora de importante questionamento – uma vez que os produtos adquiridos ou serviços contratados pelo contribuinte a fim de que sejam atendidas as referidas demandas são indispensáveis à formação ou serviço final e diretamente relacionados à finalidade empresarial à que se propõe a Pessoa Jurídica.

Naturalmente, do questionamento proposto, cabe a análise da materialidade do PIS e da COFINS – qual seja a receita oriunda da venda de mercadorias e serviços, bem como da inviabilização da atividade empresarial gerada pelo não atendimento das demandas ora expostas.

A presente pesquisa abordará a possibilidade de enquadramento, como insumo, dos dispêndios financeiros suportados por empresas. Dispêndios estes, suportados a fim de atendimento às demandas legislativas, mercadológicas e tecnológicas, para fins de aproveitamento de crédito tributário oriundo do PIS e do COFINS não cumulativos.

Desta forma, perfaz a hipótese primordial do presente escrito:

Há a possibilidade de enquadramento dos gastos oriundos das necessárias adequações legislativas, mercadológicas e tecnológicas, no conceito de insumo, para fins de aproveitamento de crédito tributário oriundo do PIS e da COFINS não cumulativos?

Sob uma perspectiva de que os dispêndios financeiros suportados pelas empresas para as adequações impostas pela legislação e mercado consumidor constituem condições *sine qua non* à continuidade da atividade empresarial, como a doutrina, jurisprudência e Conselho Administrativo de Recursos Fiscais vem se comportando frente à possibilidade, ou não, de sua inserção ao conceito de insumos, para fins de aproveitamento de créditos tributários oriundos do PIS e da COFINS não cumulativos?

Se a definição de insumos, para fins de creditamento da Contribuição Social não cumulativa, perfaz todos aqueles bens ou serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo ou a prestação de serviços, e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados, faz-se pertinente o enquadramento dos gastos oriundos das necessárias adequações legislativas, mercadológicas e tecnológicas, no conceito de insumo; a partir da possibilidade de expansão ou não deste conceito e quais as consequências acarretas, tanto pela possibilidade, e impossibilidade do referido enquadramento.

Para fins de propiciar maior entendimento do leitor acerca da temática ora abordada, constituem os questionamentos secundários do presente trabalho:

a) É imprescindível que o tema seja abordado de forma multidisciplinar, utilizando-se de outras ciências para elaborar conclusão satisfatória – a fim de elucidação das hipóteses apresentadas pela doutrina, jurisprudência e posicionamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conceitos contábeis serão abordados.

b) Sob uma perspectiva de que os dispêndios financeiros suportados pelas empresas para as adequações impostas pela legislação e mercado consumidor constituem condições *sine qua non* à continuidade da atividade empresarial, como a doutrina, jurisprudência e Conselho Administrativo de Recursos Fiscais vem se comportando frente à possibilidade, ou não, de sua inserção ao conceito de insumos,

para fins de aproveitamento de créditos tributários oriundos do PIS e da COFINS não cumulativos?

Elaborando-se estudos de jurisprudências e bibliográficos acerca da temática, será possível viabilizar a visualização das diferentes correntes teóricas da elasticidade do conceito de insumo, bem como da importância da prova de vinculação do pretense insumo ao processo produtivo ou prestação de serviço, através da análise do regime jurídico tributário brasileiro; da materialidade das Contribuições Sociais - regime jurídico, apuração, não cumulatividade x cumulatividade; da definição do conceito de insumo, através da doutrina, jurisprudência e posicionamentos do CARF, apresentando as três hipóteses teóricas para o conceito de insumo; da análise dos critérios de essencialidade e relevância, sob a ótica da imprescindibilidade e importância de determinado item ou processo para a aferição do conceito de insumo; da análise das novas imposições legais, mercadológicas e tecnológicas que permeiam o ambiente empresarial, majoritariamente no que concerne aos projetos de adequação à Lei Geral de Proteção de Dados;

Pretende-se, por fim, investigar a possibilidade de aproveitamento de créditos tributários gerados pelo PIS/COFINS não cumulativos, oriundos dos dispêndios empresariais para adequação às novas imposições legais e mercadológicas apresentadas, bem como a aquisição de créditos tributários com os dispêndios feitos para atendimento à Lei Geral de Proteção de Dados.

A celeuma que atinge o tema, objeto do presente estudo, perfaz-se da amplitude do termo “insumo”, inserido na legislação que rege o PIS e COFINS no regime não-cumulativo, o que direciona às divergências ora explicitadas. Para os órgãos fiscalizadores, o termo deveria contemplar, unicamente, as matérias-primas, produtos intermediários e embalagens, quando utilizados na produção – ou fabricação, de bens que se destinam à comercialização. De mesma forma, aplica-se também àqueles bens que sofram desgaste físico ou químico no processo produtivo. Ora, do supracitado, infere-se a clara alusão à legislação regulamentadora do IPI – revelando o posicionamento restritivista do fisco.

De outra banda, os contribuintes apresentam posicionamento deveras elástico quanto à hipótese de creditamento do PIS e COFINS, frente à qual todas as despesas necessárias à manutenção da produção seriam abarcadas como insumo, o que se

aproxima do aplicável à legislação do IRPJ. Neste ínterim, cabe a mesma análise anteriormente realizada para balizar a inadequação do posicionamento entre a aplicabilidade de analogia da legislação regulamentadora do IPI e PIS e COFINS, à esta.

O presente trabalho utiliza, como método de pesquisa, a exploração bibliográfica bem como a análise de decisões judiciais, proferidas a respeito da matéria em tela.

2. DA TRIBUTAÇÃO

2.1 A tributação como dever fundamental e instrumento da sociedade

A tributação, em Estados democráticos e sociais, é instrumento da sociedade para a consecução dos seus próprios objetivos. Pagar tributo não é mais uma submissão ao Estado, tampouco um mal necessário.¹ Conforme ensina OLIVER WENDELL HOLMES JR., “Taxes are what we pay for civilized society”.

Neste íterim, cumpre ressaltar a função social do pagamento de tributos, tal qual preconizado pelo artigo 1º da Constituição Federal – a qual afirma a congregação entre Estado, indivíduos, liberdade e solidariedade:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I - a soberania;

II - a cidadania

III - a dignidade da pessoa humana;

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V - o pluralismo político.

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

Neste âmbito, é notória a assunção do papel central pela pessoa humana e, em harmonia com o artigo ora colacionado, desde seu início enuncia-se o papel protetivo aos direitos fundamentais e sociais – cabendo à tributação o papel de instrumento mantenedor de tais prerrogativas. Nesta senda, a incidência tributária é circunstância conformadora do meio ambiente jurídico no qual são normalmente exercitados os direitos de liberdade e de propriedade dos indivíduos².

¹ PAULSEN, Leandro. “Curso de Direito Tributário”. São Paulo, Saraiva Educação, 2021, p.25

² GODOL, Marciano Seabra de. *A volta do in dubio pro contribuinte: avanço ou retrocesso?* In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo, Dialética, 2013, p. 187.

Ao passo que a pessoa humana desempenha papel de protagonismo constitucional, no que tange às garantias fundamentais que lhe são dadas, frisa-se que esta, como contribuinte, deve cumprir com o dever fundamental de pagar tributos – revelando-se, assim, a responsável direta pelo custeio das atividades estatais que lhe garantem a condição de cidadã.

Desta forma, tem-se o tributo como um meio para que seja possível atingir finalidade específica. É dever fundamental materializado, o qual visa a promoção de direitos fundamentais – através da geração de receita pública³.

Conforme ensinam KLAUS TIPKE E DOUGLAS YAMASHITA, em *Justiça Fiscal e princípio da capacidade contributiva*:

"O dever de pagar impostos é um dever fundamental. O imposto não é meramente um sacrifício, mas sim, uma contribuição necessária para que o Estado possa cumprir suas tarefas no interesse do proveitoso convívio de todos os cidadãos. (...) O direito tributário afeta não só a relação Estado/cidadão, mas também a relação dos cidadãos uns com os outros. É direito da coletividade".

Contudo, o dever fundamental de pagar tributos não se restringe à construção acadêmica e jurisprudencial. Conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal, a CF/88, em seu art. 145, §1º, traz, expressamente, esse dever, tido por fundamental, de pagar os tributos. Colaciona-se:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos

³ CANAZARO, Fábio. *Essencialidade Tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 151

termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

2.1.1 Dos Limites ao Poder de Tributar e sua relação com os Princípios de Direito Tributário

Para que seja dado início à discussão acerca dos limites ao poder de tributar, faz-se necessária a reflexão corretamente proposta por Leandro Paulsen⁴:

“Costuma-se tomar as limitações constitucionais a poder de tributar como princípios constitucionais tributários, mas esse critério não é tecnicamente correto. O rol de limitações, constante ao art. 150 da CF, traz princípios e regras, conforme a estrutura normativa de cada qual, além do que há outros princípios que podem ser extraídos do sistema.”

Neste ínterim, pode-se afirmar que o artigo 150 da Constituição Federal traz, primordialmente, regras concernentes ao Sistema Tributário Nacional – que devem ser cumpridas pelo legislador à formulação de legislação infraconstitucional e pelos órgãos de fiscalização, quando de sua atividade, da forma como estão postas. Tal é a situação da anterioridade tributária⁵.

Colaciona-se o dispositivo constitucional:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

⁴ PAULSEN, Leandro. “Curso de Direito Tributário”. São Paulo, Saraiva Educação, 2021, p.81

⁵ PAULSEN, Leandro. “Curso de Direito Tributário”. São Paulo, Saraiva Educação, 2021, p.81

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

§ 2º A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

§ 4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

§ 5º A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Todavia, os princípios de direito tributário podem se encontrar no artigo colacionado, de forma expressa, como é o caso da isonomia ou igualdade tributária – que deve ser considerada e ponderada frente aos mais diferentes cenários. Neste tocante, cumpre citar que importantes princípios balizadores do Direito Tributário não se encontram constantes ao rol apresentado pelo art. 150 da CF e, desta forma, precisam ser inferidos a partir da simbiose dos princípios do Estado de Direito – bem como das regras da legalidade e anterioridade⁶.

Nesta senda, corrobora a tese formulada por Luciano Amaro⁷:

“Os limites ao poder de tributar definidos pela Constituição não se esgotam nos enunciados aí contidos. Várias imunidades tributárias encontram-se dispostas fora da seção das ‘Limitações ao Poder de Tributar’. Requisitos formais ou materiais, limites quantitativos, características específicas deste ou daquele tributo permeiam todo o capítulo do Sistema Tributário Nacional, sendo ainda pinçáveis, aqui e ali, em normas esparsas de outros capítulos da Constituição, como o dos direitos e garantias individuais, da seguridade social e da ordem econômica.”

2.1.2 Dos princípios gerais de direito tributário

Cumprido, de pronto, frisar a inexistência de rol de princípios tributários à Constituição Federal e Código Tributário Nacional. Em mesma vertente, importa citar os dizeres de GERALDO ATALIBA, acerca dos princípios fundamentais na interpretação dos demais princípios e regras constantes à CF/88 e demais legislações:

“(…) o grande valor prático dos princípios da Constituição, dos princípios fundamentais, é que eles nos dão orientação para interpretar os outros princípios e para interpretar as regras da própria Constituição. Então o princípio é uma diretriz para o intérprete. Diretriz aponta um rumo. Então, quando por exemplo o art. 1º diz que o Brasil é uma Federação ou uma República, não posso interpretar nenhuma regra ou nenhum princípio de modo a que negue a Federação ou a República, que caminhe num sentido negador da Federação ou da República. Se é princípio a capacidade contributiva – e é, evidentemente que eu não posso interpretar nenhum preceito constitucional, nenhuma lei de imposto também, que negue a capacidade contributiva. Se é princípio a progressividade, sou obrigado a interpretar a lei levando à progressividade. E se, por acaso, vou descobrindo no meu trabalho que não estou caminhando naquele sentido, estou errado, porque tenho que conformar a minha tarefa às exigências dos princípios. Princípio é um começo de caminhada, mas é um rumo claríssimo para todos os intérpretes, a partir do primeiro intérprete da Constituição que é o

⁶ PAULSEN, Leandro. “Curso de Direito Tributário”. São Paulo, Saraiva Educação, 2021, p.81

⁷ AMARO, Luciano. “Direito tributário brasileiro”. 15. Ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 106

legislador; e o último, que é o juiz. Pois bem, todos os intérpretes, desde o primeiro até os intermediários que somos nós ou a administração pública, até o juiz que é o último, têm que interpretar seguindo o caminho, o rumo apontado pelos princípios”⁸.

Desta forma, pela análise dos dizeres constitucionais, infere-se a existência dos seguintes princípios gerais de direito tributário, constantes à referida lei: princípio da capacidade contributiva; da capacidade colaborativa; da isonomia; da segurança jurídica e da praticabilidade da tributação⁹ - os quais serão expostos frente ao presente capítulo.

2.1.2.1 Da Capacidade Contributiva

Em que pese o art. 145, §1º da CF/88 disponha acerca do dever constitucional de pagar tributos, este também oferece ao cidadão o importante elemento da capacidade contributiva – a qual constitui não só critério de justiça fiscal, mas também princípio que rege toda a tributação.¹⁰

De forma que a tributação seja eficiente, faz-se necessária a contribuição dos cidadãos, à medida da sua capacidade. Nesta seara, a capacidade contributiva do indivíduo significa sua idoneidade econômica para suportar, sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a dignidade humana, uma fração qualquer do custo total de serviços públicos¹¹.

Conforme inferido por Fábio Canazaro¹², a capacidade contributiva se apresenta como um critério de comparação, de forma a garantir a igualdade horizontal e vertical, em relação à graduação de ônus de alguns tributos.

Em decorrência desta construção, obtém-se, em digressão, o fundamento de que o Estado deve apenas exigir que o cidadão contribua para a manutenção da

⁸ ATALIBA, Geraldo. Periodicidade do Imposto de Renda I, Mesa de Debates. Revista de Direito Tributário nº 63. São Paulo: Malheiros, p. 35.

⁹ PAULSEN, Leandro. “Curso de Direito Tributário”. São Paulo, Saraiva Educação, 2021, p.81

¹⁰ PAULSEN, Leandro. “Curso de Direito Tributário”. São Paulo, Saraiva Educação, 2021, p.82

¹¹ BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças, p. 339.

¹² CANAZARO, Fábio. Essencialidade Tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 153

função estatal à medida de sua capacidade de contribuir – de forma a limitar a exigência de contribuição daqueles que possuem apenas o inerente à sua subsistência, devendo a carga tributária obedecer às demonstrações de acúmulo de riqueza do indivíduo – sem, contudo, implicar a qualquer que seja, o confisco¹³, obedecendo à preservação do mínimo vital¹⁴.

Importa frisar que a capacidade contributiva se estende às pessoas físicas e jurídicas, e se mostra como instrumento constitucional eficaz ao cumprimento da função social do tributo, de forma a respeitar o princípio da igualdade tributária e fomentar a solidariedade.

2.1.2.2 Da capacidade colaborativa

Conforme ensina LEANDRO PAULSEN, “O princípio da capacidade colaborativa constitui critério para a validação constitucional das obrigações acessórias e de terceiros, promovendo instrumentos para o seu controle. Está para a instituição de obrigações acessórias assim como o princípio da capacidade contributiva está para a instituição de tributos: confere-lhes suporte, justificativa e medida. Enquanto a capacidade contributiva é requisito para a instituição de tributos, a capacidade colaborativa o é para a instituição de obrigações de colaboração.”¹⁵

Neste ínterim, tem-se que a capacidade colaborativa constitui a possibilidade que uma pessoa, física ou jurídica – conforme as atividades por esta desenvolvidas, tem de colaborar para com a com a facilitação da fiscalização tributária – corroborando para que a tributação atinja sua finalidade máxima, qual seja, a garantia dos direitos fundamentais do cidadão e mantimento do Estado.

¹³ PAULSEN, Leandro. Constituição e código Tributário comentados: à luz da doutrina e jurisprudência. São Paulo, Saraiva, 2017, p. 43.

¹⁴ “Neste contexto, parece-nos que se poderá afirmar, pelo menos, o direito à não tributação do rendimento necessário ao mínimo de existência – não apenas porque se trata de uma prestação jurídica que se traduz numa prestação de facto negativa (embora envolva um custo económico), mas também porque representa, logicamente, o mínimo dos mínimos: se o Estado não é obrigado a assegurar positivamente o mínimo de existência a cada cidadão, ao menos que não lhe retire aquilo que ele adquiriu e é indispensável à sua sobrevivência com o mínimo de dignidade”. (VIEIRA DE ADNRAGE, J.C. Os direitos fundamentais na Constituição portuguesa de 1976. Coimbra: Almedina, p.388)

¹⁵ PAULSEN, Leandro. “Curso de Direito Tributário”. São Paulo, Saraiva Educação, 2021, p.87

Contudo, imperioso lembrar que o Código Tributário Nacional estabelece, em seu art. 197, taxativamente este princípio como um dever:

Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:

- I - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício;
- II - os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras;
- III - as empresas de administração de bens;
- IV - os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais;
- V - os inventariantes;
- VI - os síndicos, comissários e liquidatários;
- VII - quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

Parágrafo único. A obrigação prevista neste artigo não abrange a prestação de informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

2.1.2.3 Da segurança jurídica em matéria tributária

No que tange ao princípio da segurança jurídica em matéria tributária, imperioso citar o preâmbulo constitucional:

Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.

A Constituição Federal insere, como valor supremo, a instituição do Estado democrático de direito – o qual, por si, só, aufere segurança; de forma a proteger os indivíduos e instituições do arbítrio estatal.¹⁶

Neste tocante, afirma-se, conforme ensina HUMBERTO ÁVILA:

¹⁶ PAULSEN, Leandro. “Curso de Direito Tributário”. São Paulo, Saraiva Educação, 2021, p.89

“O princípio da segurança jurídica demanda que o Direito seja compreensível, confiável e calculável – que só ocorre quando o indivíduo conhece e compreende o conteúdo do Direito, quando tem assegurados no presente os direitos que conquistou no passado e quando pode razoavelmente calcular as consequências que serão aplicadas no futuro relativamente aos atos que praticar no presente.”¹⁷

Contudo, a segurança jurídica em matéria tributária pode ser dividida em conteúdos normativos específicos, cita-se¹⁸:

- a. A certeza do direito, caracterizada pela legalidade, irretroatividade e anterioridade;
- b. A intangibilidade dos posicionamentos jurídicos consolidados, visando à proteção e garantia do direito adquirido e do ato jurídico perfeito;
- c. A estabilidade das situações jurídicas, o respeito à decadência, à prescrição extintiva e aquisitiva;
- d. A confiança no tráfego jurídico, que impõe a cláusula geral da boa-fé, a teoria da aparência e o princípio da confiança;
- e. Devido processo legal, que visa a garantia do direito à ampla defesa – inclusive no processo administrativo, direito de acesso ao poder Judiciário e garantias específicas, tais como o mandado de segurança, que visa garantir direito líquido e certo.

De mesma forma, urge citar, que a segurança jurídica em matéria tributária é interpretada, também, como sobreprincípio. Humberto Ávila (2008, p.308-309) cita que:

“Na perspectiva da sua limitação ao poder de tributar, a segurança jurídica qualifica-se preponderantemente do seguinte modo: quanto ao nível em que se situa, caracteriza-se como uma limitação ao primeiro grau, porquanto se encontra no âmbito das normas que serão objeto de aplicação, devendo enfatizar-se, ainda, que atua sobre outras normas, podendo, por isso mesmo, ser qualificada como sobreprincípio.”

¹⁷ ÁVILA, Humberto. Constituição, liberdade e interpretação. São Paulo: Malheiros, 2019, p.76

¹⁸ PAULSEN, Leandro. “Curso de Direito Tributário”. São Paulo, Saraiva Educação, 2021, p.90

2.1.2.4 Da igualdade Tributária

No que tange ao Princípio da Igualdade Tributária, pertinente se faz a citação de EMMANUEL JOSEPH SIEYÈS, em sua obra *Que'est-ce que le Tiers État?*¹⁹:

“Mas, todavia, se poderia suspeitar que a nobreza quer iludir o Terceiro Estado: ‘O que é que vocês querem? Que paguemos como vocês? Está bem, isto é justo, vamos pagar, mas deixem ficar o antigo estado das coisas, em que vocês não são nada, em que somos tudo, e onde nos foi tão fácil não pagar pelo que quisemos’. O Terceiro Estado pode responder: já é hora, sem dúvida, que vocês carreguem o peso de um tributo que é mais útil a vocês que a nós. Vocês previram muito que esta monstruosa iniquidade não poderia durar mais. Se somos livres em nossas doações, está claro que não podemos, nem devemos, como também não queremos que sejam maiores que as suas. Esta decisão de nossa parte torna indiferente para nós estes atos de renúncia que vocês não se cansam de elogiar. Sim, vocês vão pagar, não por generosidade, mas por justiça; não porque vocês queiram, mas porque devem. Esperamos de vocês um ato de obediência à lei comum, em lugar do testemunho de uma insultante piedade por uma ordem que, durante tanto tempo, vocês trataram sem piedade. Mas este assunto deve ser discutido nos Estados Gerais; e, hoje, trata-se de bem constituí-los”.

O trecho ora colacionado rechaça a tentativa realizada pela Nobreza francesa para abafar a eminente Revolução, sob o pretexto de que também se tornaria contribuinte²⁰ – evidenciando a necessidade de igualdade entre todos os membros da sociedade, ansiada pelos revolucionários.

Previsto no art. 150, II, Constituição Federal, o princípio da igualdade – ou isonomia tributária, diz respeito à normativa que veda os Entes Federativos de instituírem tratamento desigual entre aqueles contribuintes que se encontrem em estado de equivalência.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é **vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:**

(...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação

¹⁹ SIEYÈS, Emmanuel Joseph. *A Constituinte Burguesa; Qu'est-ce que le Tiers État?* Trad. Norma Azeredo. Rio de Janeiro: Liber Juris, 1986, p.102

²⁰ PAULSEN, Leandro. *Constituição e código Tributário comentados: à luz da doutrina e jurisprudência*. São Paulo, Saraiva, 2017, p. 164.

profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Contudo, frisa-se o elencado por LEANDRO PAULSEN²¹:

“A igualdade tributária é referida como princípio da isonomia tributária. A diferença de tratamento entre pessoas ou situações é absolutamente presente em qualquer ramo do Direito, assim como no Direito Tributário. O art. 150, II da CF não deixa qualquer espaço para simples privilégios em razão de tais ou quais contribuintes. Mas isso deve ser considerado na sua complexidade: impõe não apenas que a diferenciação arbitrária é vedada, mas também que as diferenciações, ainda quando fundadas, devem guardar razoabilidade e proporcionalidade, justificando-se tanto a sua existência quanto a sua medida”.

2.2 Dos Tributos

Para que seja possível a discussão acerca da tributação nacional, bem como a apresentação das espécies tributárias elencadas por lei, faz-se imperiosa a citação do Código Tributário Nacional, em seu artigo terceiro, o qual delimita o conceito de tributo:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Nesta senda, infere-se que nem toda a prestação pecuniária prevista em lei constitui tributo – somente aquelas que reúnem todos os requisitos trazidos pelo art. 3º do CTN; bem como que perfaça obrigação pecuniária destinada ao custeio das atividades dos entes políticos e voltadas às obras de interesse público.

Para que os tributos sejam legais, ou seja, para que obtenham validação constitucional, necessária é a vinculação entre o tributo específico e o fato gerador que lhe confere compulsoriedade, bem como a destinação legal do valor – ou finalidade do tributo que é pago ao ente político. Neste tocante, afirma o art. 4º do CTN:

²¹ PAULSEN, Leandro. Constituição e código Tributário comentados: à luz da doutrina e jurisprudência. São Paulo, Saraiva, 2017, p. 165.

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:
I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Em mesma oportunidade, o CTN, também em seu art. 4º, elenca que a denominação e demais características formais adotada pela lei gozam de irrelevância para a qualificação da espécie tributária. Contudo, frisa-se que a distinção entre as espécies tributárias é embasada no fato de que cada uma corresponde a um regime jurídico próprio.²²

Para tanto, a fim de ratificar a existência de diferentes tributos a serem pagos, cujo valor será destinado à implementação ou custeio de atividades diversificadas, ao art. 5º do CTN:

Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

A despeito de serem elencadas somente três espécies tributárias pelo Código Tributário Nacional, a Constituição Federal estabelece a existência de cinco espécies tributárias, quais sejam: imposto, taxa, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuição especial.

2.2.1 Impostos

Os impostos compõem a espécie tributária que se manifesta acerca de demonstrações de riqueza do contribuinte. Neste tocante, cita o art. 16 do CTN:

“Art. 16 Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal relativa ao contribuinte”

Conforme explicitado pelo Código Tributário Nacional, as bases econômicas que incitam a incidência de impostos são fatos geradores relacionados unicamente à atividade do contribuinte, tais como: aferição de renda; circulação de mercadorias e

²² PAULSEN, Leandro. “Curso de Direito Tributário”. São Paulo, Saraiva Educação, 2021, p.55.

propriedades²³. Para tal, importa citar o conceito de imposto, conferido por Aliomar Baleeiro²⁴:

“A definição do art. 16 encerra conceito puramente jurídico, mas que coincide com noção teórica. Por esta, a nosso ver, imposto é a prestação em dinheiro que, para fins de interesse coletivo, uma pessoa jurídica de Direito Público, por lei, exige coativamente de quantos lhe estão sujeitos e têm capacidade contributiva, sem que lhes assegure qualquer vantagem ou serviço específico em retribuição desse pagamento.”

Desta forma, incumbe ressaltar que a administração pública ou o Estado não intervém na concretização da situação de fato prevista em lei, que sempre será alheia a uma atividade estatal dirigida ao contribuinte²⁵ - estando sempre o imposto relacionado à uma atividade exclusivamente relacionada ao sujeito passivo da obrigação tributária.

Nesta linha, cabe ressaltar que o valor arrecadado pelos impostos não será destinado a partir dos critérios estabelecidos pela legislação que o institui e sim, pela determinação da Lei Orçamentária Anual. Para fins de explicitação, cita-se o art. 1º, §2º do Decreto-Lei 2.416/40:

“O Orçamento será uno, incorporando-se obrigatoriamente à receita todos os tributos, rendas e suprimentos de fundos, e incluindo-se na despesa todas as dotações necessárias ao custeio dos serviços públicos (...)

§2º A designação de imposto fica reservada para os tributos destinados a atender indistintamente as necessidades de ordem geral da administração pública.”

Neste mesmo viés, importa citar os artigos 153, 155 e 156 do CTN – os quais citam as normas de competência que regem a tributação de impostos.

Por fim, cumpre asseverar a classificação que recebem os impostos²⁶:

- a. Ordinários e Extraordinários: conforme forem permanentes, ordinários – a fim de custear despesas estatais constantes; ou temporários,

²³ PAULSEN, Leandro. “Curso de Direito Tributário”. São Paulo, Saraiva Educação, 2021, p.60.

²⁴ BALEEIRO, Aliomar. “Direito Tributário Brasileiro”. ED. Rio de Janeiro: Forense, 199, p. 197.

²⁵ MORAES, Bernardo Ribeiro de. “Compêndio”. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 420.

²⁶ PAULSEN, Leandro. Constituição e código Tributário comentados: à luz da doutrina e jurisprudência. São Paulo, Saraiva, 2017, p. 695.

extraordinários – instituídos a fim de custear necessidades extraordinárias de recursos;

- b. Principais e Adicionais: se possuidores de autonomia, caracterizam-se como impostos principais e, de outra banda, se perfizerem somente majoração de imposto já existente, adicionais;
- c. Diretos e Indiretos: se incidente sobre a capacidade contributiva do contribuinte, direto – tal sejam aqueles que incidem diretamente sobre a renda; e indiretos, aqueles que incidem sobre as manifestações de renda – consumo;
- d. Fiscais e Extrafiscais: fiscais, se visarem a aferição de recursos financeiros, extrafiscais se visarem induzir comportamentos determinados do contribuinte;
- e. Fixos, Proporcionais e Progressivos: se o montante a pagar for fixo, determinado por lei, será fixo; proporcional, se for aferido sobre a base de cálculo; e progressivo, se aferido sobre a alíquota;
- f. Instantâneos, Complexos e Continuados: instantâneos, se o fato gerador perfizer fato isolado; complexo, se o fato gerador compuser um conjunto de fatos – considerados como um todo, tal qual a renda; e continuados, se o fato gerador for uma situação continuada no tempo – a exemplo de propriedades;

2.2.2 Taxas

Taxa é a espécie tributária que possui, como fato gerador, o exercício regular do poder de polícia estatal – bem como a utilização, efetiva ou potencial de serviços públicos específicos, efetivamente prestados ou postos à disposição do contribuinte. Neste tocante, importa citar que a taxa relativa ao serviço público posto à disposição do contribuinte, e por este não utilizado, preserva seu caráter compulsório – uma vez presente o fato gerador.

Para que se quede clara a função do referido imposto, bem como a existência de sua subdivisão, imperiosa se faz a citação do enunciado pelo Superior Tribunal de Justiça, ao julgamento do REsp. 1.405.244/SP:

“Convém classificar como Taxas do Poder de Polícia aquelas que tem ensejo, origem e justificativa no vigiar e punir, ou seja, na fiscalização, que é interesse eminentemente estatal, reservando à categoria das Taxas de Serviço para aquelas que se desenvolvam em função do interesse do usuário, ante a compreensão de que esse interesse é relevante para definir a atividade como serviço”.

No que tange às taxas, convém citar o trazido pelo CTN:

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas.

Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

Parágrafo único. Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.

Aos ditames do Código Tributário Nacional, a Constituição Federal se ocupou, ao seu art. 145, II, de autorizar o legislador a vincular a tais atividades do poder público o surgimento da obrigação tributária²⁷, a partir dos critérios de justiça comutativa, a fim de que seja instituído tributo que garanta o custeio de atividades específicas, àqueles indivíduos que serão conferidas, conforme o custo estatal suportado para que aquele serviço, ou fiscalização, lhes fossem garantidos:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

²⁷ PAULSEN, Leandro. “Curso de Direito Tributário”. São Paulo, Saraiva Educação, 2021, p.62.

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

(...)

2.2.3 Contribuições de Melhoria

As Contribuições de Melhoria, constitucionalmente estabelecidas, ao art. 145, III da Lei Maior, pressupõe que tal tributo seja oriundo da realização de obras públicas. Neste íterim, em concordância ao disposto pela CF/88, informa o CTN, em seu art. 81:

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Conforme o entendimento do Supremo Tribunal Federal, ao RE 114.069 de 1994, dá-se ao disposto no art. 145, III da CF/88 o entendimento de que as Contribuições de Melhoria se referem à valorização imobiliária. Ora, a partir do entendimento dado pelo STF, infere-se que tal espécie tributária possui fato gerador misto: primeiramente, pressupõe-se a atividade estatal, a partir da realização de obras públicas e, em segundo plano, o enriquecimento do contribuinte específico, através da valorização imobiliária dos bens que se situam no local em que foram realizadas tais obras públicas.

Desta forma, as Contribuições de Melhoria não compõem espécie tributária aplicável à generalidade de contribuintes e sim, àqueles que serão capazes de usufruir das melhorias trazidas pelo dispêndio estatal. Contudo, de forma a pactuar com os princípios gerais de Direito Tributário, as Contribuições de Melhoria encontram respaldo, também, ao Decreto Lei 195/67 – o qual as estabelece e, em seu art. 2º, especifica as hipóteses em que será devido o pagamento:

Art 2º Será devida a Contribuição de Melhoria, no caso de valorização de imóveis de propriedade privada, em virtude de qualquer das seguintes obras públicas:

I - abertura, alargamento, pavimentação, iluminação, arborização, esgotos pluviais e outros melhoramentos de praças e vias públicas;

II - construção e ampliação de parques, campos de desportos, pontes, túneis e viadutos;

III - construção ou ampliação de sistemas de trânsito rápido inclusive todas as obras e edificações necessárias ao funcionamento do sistema;

IV - serviços e obras de abastecimento de água potável, esgotos, instalações de redes elétricas, telefônicas, transportes e comunicações em geral ou de suprimento de gás, funiculares, ascensores e instalações de comodidade pública;

V - proteção contra secas, inundações, erosão, ressacas, e de saneamento de drenagem em geral, diques, cais, desobstrução de barras, portos e canais, retificação e regularização de cursos d'água e irrigação;

VI - construção de estradas de ferro e construção, pavimentação e melhoramento de estradas de rodagem;

VII - construção de aeródromos e aeroportos e seus acessos;

VIII - aterros e realizações de embelezamento em geral, inclusive desapropriações em desenvolvimento de plano de aspecto paisagístico.

De mesma forma, aos artigos 4º e 5º, fixa os limites de custo de referida contribuição e estabelece o procedimento que deve ser adotado em caso de instituição do referido tributo. Por fim, afirma, que o ente político responsável pela execução da obra que resultará na criação de fatos geradores do tributo, bem como na compulsoriedade de seu pagamento, institua, por lei, a contribuição de melhoria específica para cada obra realizada.

2.2.4 Empréstimos Compulsórios

Os Empréstimos Compulsórios constituem a espécie tributária cuja finalidade se coloca para que seja possível a geração de recursos, para fins de enfrentamento, de situações de calamidade pública, guerra externa ou relevante investimento nacional. Importa citar que a Magna Carta atribui somente à União a competência para instituir tal tributo, através da lei complementar. Neste tocante, cita-se o art. 148 da Constituição Federal:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Quanto ao fato gerador que enseja a instituição de empréstimo compulsório, a Constituição Federal deixara de especificá-lo, de forma que qualquer necessidade de desembolso estatal para atingir às finalidades do art. 148 podem ser entendidas como fatos geradores.

Contudo, imperioso se faz elencar a característica principal da presente espécie tributária: a promessa de devolução. Neste íterim, cita-se o ensinado por Leandro Paulsen²⁸:

“Quando do pagamento de empréstimo compulsório, incide a norma que, prevendo a sua restituição, gera direito subjetivo do contribuinte a tal prestação futura. Uma nova lei não pode suprimir esse direito, sob pena de ofensa ao art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal, que garante o direito adquirido, dizendo que a lei não o prejudicará.”

A fim de corroborar para com os ditames constitucionais e conceder-lhe entendimento pacificado, o Supremo Tribunal Federal, ao julgamento do REsp. 121.336 de 1990, estabelece que a restituição ora mencionada deve se dar em moeda:

“utilizando-se para definir o instituto de direito público do termo empréstimo (...), a Constituição vinculou o legislador à essencialidade de restituição na mesma espécie, seja por força do princípio explícito do art. 110 do CTN, ou seja porque a identidade do objeto das prestações recíprocas é indissolúvel da significação jurídica e vulgar do vocábulo (...)”

2.2.5 Contribuições Especiais

As Contribuições Especiais se originam das ações estatais voltadas a finalidades específicas, destinadas a um grupo também específico de contribuintes,

²⁸ PAULSEN, Leandro. “Curso de Direito Tributário”. São Paulo, Saraiva Educação, 2021, p.67.

desta forma, impossíveis de serem custeadas por espécie tributária distinta. Igualmente, serão dimensionadas através do critério da capacidade contributiva do polo passivo da obrigação tributária.

Como destinadas a grupo específico de contribuintes, o custeio de determinadas atividades estatais a estes destinadas é característica essencial das contribuições – a qual dá-se a denominação de referibilidade²⁹.

O artigo 149 da Constituição Federal se ocupa em trazer à baila tal espécie de tributo:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

A partir do artigo ora referenciado, infere-se que somente a União possui legitimidade para instituir a espécie tributária discutida. Contudo, o mesmo artigo dispõe, em seu parágrafo 1º, que no que for concernente às contribuições previdenciárias, também os Estados e Municípios poderão instituir contribuições – desde que de forma restrita ao custeio do regime previdenciário de seus servidores³⁰.

Frisa-se a existência de subespécies tributárias originadas das Contribuições especiais, as quais serão categorizadas conforme as finalidades que, por lei, autorizam sua constituição:

- a. Sociais;
- b. De Intervenção no Domínio Econômico;
- c. Do Interesse de Categorias Profissionais ou Econômicas;
- d. De Iluminação Pública.

De forma a com pactuar com os preceitos fundamentais que regem o Direito Tributário, as subespécies acima referidas necessitam de lei que as institua. Neste ínterim, caberá à lei instituidora definir os parâmetros que regerão a compulsoriedade

²⁹ PAULSEN, Leandro. “Curso de Direito Tributário”. São Paulo, Saraiva Educação, 2021, p.69.

³⁰ PAULSEN, Leandro. Constituição e código Tributário comentados: à luz da doutrina e jurisprudência. São Paulo, Saraiva, 2017, p. 92.

de seu pagamento, como requisito de validade da contribuição à que se refere – a finalidade do tributo a ser pago será definida pela destinação legal do valor oriundo da arrecadação³¹.

³¹ PAULSEN, Leandro. Constituição e código Tributário comentados: à luz da doutrina e jurisprudência. São Paulo, Saraiva, 2017, p. 94.

3. DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL

Para que seja factível o desenvolvimento dos demais itens que compõem a temática do presente capítulo, faz-se imperiosa a análise das Contribuições para o Financiamento da Seguridade Social sob a ótica de sua relação com o Princípio da Solidariedade, o qual, constante expressamente à Constituição Federal, dá ensejo à origem de tal espécie tributária e a justifica como tributo, em suas características de prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Em seu artigo 3º, a Magna Carta constitui como objetivo da República Federativa do Brasil a criação de uma sociedade justa, livre e solidária. Desta forma, no que tange à seguridade social, a solidariedade assume papel importante, mormente no que concerne aos ditames do artigo 195 da Constituição Federal:

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 (...)

Infere-se, do presente enunciado, que a seguridade social não será mantida por contribuinte pertencente à categoria específica, e sim, pela generalidade de contribuintes que compõe a sociedade brasileira. Neste tocante, necessária a citação de Silvana Conceição Tognetti³²:

“(...) as contribuições para manutenção da seguridade social fundamentam-se no princípio da solidariedade. Entretanto, a solidariedade, pode ser compreendida em duas acepções: a solidariedade com os membros de um grupo social e a solidariedade entre os diversos membros da sociedade. Primeiramente, solidariedade pode ser entendida como a que aproxima os membros de um determinado grupo, criando entre eles laço de afinidade, capaz de justificar que cada membro do grupo contribua para a manutenção de um sistema de proteção especial voltado para tal grupo. É esta a solidariedade que justifica a cobrança de contribuições sociais propriamente ditas, ou seja, as pertencentes à espécie tributária de ‘contribuições’. Entretanto, novo conceito de solidariedade se impôs, neste novo conceito, a solidariedade é ampliada para alcançar mais do que um grupo de beneficiados, mas toda a sociedade, é a segunda acepção do princípio da

³² TOGNETTI, Silvana Conceição. “Contribuições para o financiamento da seguridade social: critérios para definição de sua natureza jurídica”. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

solidariedade. É a solidariedade que justifica a manutenção, pelo Estado, de um sistema de prestações públicas na área do direito social, independentemente de qualquer prestação por parte dos beneficiados. Reconhece-se na sociedade a existência de situações especiais que demandam prestações públicas, exigindo recursos de toda a sociedade para manter tal sistema de proteção. É a solidariedade que justifica a universalidade das prestações de seguridade social e que se coaduna com a existência de prestações tributárias destinadas para a manutenção de tais prestações.”

A seguridade social perfaz direito fundamental de segunda geração, ou seja, ligados às prestações que o Estado deve ao seu conjunto de integrantes. Conforme explicitado no trecho ora referido, bem como pelas características inerentes à seguridade social quanto direito, as contribuições para financiamento da seguridade social, visam o custeio de ações estatais não ligadas a grupo específico de contribuintes e, por esta razão, são aplicáveis à generalidade dos sujeitos passivos das obrigações tributárias.

O texto constitucional, em seu art. 195 estabelece, de pronto, tal princípio como balizador da espécie tributária referida, posto que faz o chamamento de toda a sociedade para o custeio da seguridade social. Desta forma, poderão ser chamados ao custeio pessoas físicas ou jurídicas, independentemente de terem relação direta ou não com os segurados, bem como de serem ou não destinatárias dos benefícios proporcionados por tal direito³³.

A partir deste viés é que se pretende expor as contribuições para financiamento da seguridade social sobre a receita.

3.1 Das Contribuições de seguridade social sobre a receita

Com o advento do pacto federativo, os tributos arrecadados pela União serão, via de regra, objeto de repartição entre essa e os demais entes federados – a exemplo da repartição de receita oriunda do Imposto de Renda, através da atuação do Fundo de Participações dos Estados e Fundo de Participações dos Municípios. Contudo, com

³³ PAULSEN, Leandro. “Contribuições no sistema tributário brasileiro” / Leandro Paulsen e Andrei Pitten Velloso. 4 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. P. 131.

o intuito de incrementar a arrecadação federal, reforçando o erário público, de forma a não ser objeto de divisão entre os entes federativos, foram criados o Programa de Integração Social – PIS, e, posteriormente, o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

Constitucionalmente positivadas, ao art. 195 da CF/88 – alterado pela EC 20/98, as contribuições supracitadas têm, como fato gerador, a receita ou faturamento, ensejando a instituição de contribuição dos empregadores, empresas ou equiparados:

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

(...)

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

(...)

b) a receita ou o faturamento;

Apresentadas as contribuições sociais que serão abordadas pelo presente trabalho, procede-se à sua explanação.

3.1.1 PIS e COFINS

Quando da promulgação da Carta Magna, em 1988, existiam, ao ordenamento jurídico brasileiro, duas contribuições sobre o faturamento: PIS/Pasep e o Finsocial, restando ambas recepcionadas pela norma – a primeira, de forma permanente e a segunda, temporária³⁴.

O Finsocial fora substituído pela COFINS, quando da publicação da Lei Complementar nº 70/91 e, posteriormente, pelas leis ordinárias de número 9.718/98 e 10.833/2003.

³⁴ PAULSEN, Leandro. “Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro”. / Leandro Paulsen e Andrei Pitten Velloso. 4 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 226.

O PIS e a COFINS encontram respaldo acerca da norma geral de competência junto ao artigo 149 da Constituição Federal, bem como aos artigos 195, I, alíneas “a” (PIS-folha) e “b” (PIS e COFINS sobre a receita e faturamento), e inciso IV (PIS e COFINS-importação) – acerca de normas de competência específica, e artigo 239³⁵.

A COFINS, Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, é típica contribuição para o financiamento da seguridade social, tendo sua receita destinada ao patrocínio de toda a seguridade social, conforme explicitado pelo caput do art. 195 da CF/88, o qual expressa o caráter mormente solidário das contribuições para o financiamento da seguridade social:

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:

(...)

De outra banda, o PIS possui finalidades diversas, no que tange à aplicação dos recursos por este angariados. Desta forma, as receitas oriundas do recolhimento do PIS servirão para custear o programa de seguro-desemprego, o abono anual de funcionários que recebem até dois salários-mínimos e o financiamento de programas de desenvolvimento econômico, através do BNDES³⁶, conforme constante ao art. 239 da CF/88:

Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego, outras ações da previdência social e o abono de que trata o § 3º deste artigo.

(...)

§ 3º Aos empregados que percebam de empregadores que contribuem para o Programa de Integração Social ou para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, até dois salários-mínimos de remuneração mensal, é assegurado o pagamento de um salário-mínimo anual, computado neste valor o rendimento das contas individuais, no caso daqueles que já participavam dos referidos programas, até a data da promulgação desta Constituição.

³⁵ GOUVÊA, Marcus de Freitas. “Impostos e Contribuições Federais”. Salvador: JusPODVIVUM, 2018. p. 568.

³⁶ GOUVÊA, Marcus de Freitas. “Impostos e Contribuições Federais”. Salvador: JusPODVIVUM, 2018. p. 569.

As divergências ora apresentadas, sobretudo no que concerne à finalidade de uso dos recursos oriundos do recolhimento das presentes contribuições, não interferem no regime jurídico a estas aplicado, uma vez que ambas seguirão as mesmas regras – salvo a existência de incidência de PIS/Pasep sobre a folha de salários, a qual é inaplicável à COFINS.

3.1.1.1 Dos Fatos Geradores e Contribuintes responsáveis pelo faturamento

A Instrução Normativa - IN da Secretaria da Receita Federal – SRF n. 1911/2019 definem, ao art. 5º, que os fatos geradores das contribuições para o PIS/Pasep e da COFINS:

Art. 5º O fato gerador da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é o auferimento de:

I - receita, para as pessoas jurídicas de que trata o art. 150 (Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, art. 1º, caput; e Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 1º, caput); ou

II - faturamento, para as pessoas jurídicas de que tratam os arts. 118 e 119 (Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, art. 2º, inciso I; Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, art. 2º; Lei nº 10.637, de 2002, art. 8º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 10).

Desta forma, serão considerados contribuintes das referidas contribuições sociais as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda.

3.1.1.2 Das Bases de Cálculo

A base de cálculo para o recolhimento de PIS/Pasep corresponde ao total da receita de faturamento da empresa, exceto as exclusões legalmente expressas, bem como o total da folha de pagamento mensal. Já a base de cálculo da COFINS é equivalente à base de cálculo do PIS, eliminando-se a hipótese de incidência da COFINS sobre a folha de pagamento.

A legislação do PIS e da COFINS, no que concerne aos regimes cumulativos e não-cumulativos, indica a existência de situações de não exclusões da base de cálculo, para que ocorra o cálculo do quantum a ser recolhido, visando o pagamento dessas contribuições.

Tanto para o PIS, quanto para a COFINS, excluem-se da receita bruta as seguintes parcelas: vendas canceladas, descontos incondicionais concedidos no ato da venda, o IPI destacado e o ICMS cobrado como substituto tributário, recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, ICMS.

3.1.1.3 Das Alíquotas

A alíquota do PIS/Pasep dependerá da modalidade de cálculo da empresa, do regime de tributação adotado em face de seu faturamento, do tipo de receita e do tipo de produtos comercializados ou industrializados ou dos serviços prestados. Nesta mesma linha, seguirá a alíquota da COFINS.

Para tanto, apresenta-se a seguinte tabela explicativa, de forma geral:

A. Para o Regime Cumulativo

PIS/Pasep – Cálculo de alíquota	COFINS – Cálculo de alíquota
Sobre o faturamento: 0,65%	Sobre o faturamento: 3%
Sobre a folha de pagamento: 1%	

B. Para o Regime Não Cumulativo

PIS/Pasep – Cálculo de alíquota	COFINS – Cálculo de alíquota
1,65%	7,6%

3.1.1.4 Do Regime Monofásico de Tributação

O regime monofásico de tributação atribui a um determinado contribuinte a responsabilidade pelo tributo devido em toda cadeia produtiva de um produto ou de prestação de algum serviço. Neste ínterim, convém trazer à baila a citação de Thiago de Mattos Marques³⁷:

“(...) a fixação da modalidade monofásica de apuração e cobrança da contribuição para o PIS e da COFINS ocorreu, na maioria dos casos, antes mesmo da criação da sistemática não cumulativa advinda com as MP’s n. 66/2002 e 135/2003. É possível se inferir desse fato que o regime monofásico foi instituído para substituir a incidência cumulativa das contribuições ao longo de toda a cadeia de produção/importação e distribuição/comercialização daqueles produtos que então foram eleitos para se submeter ‘concentração da tributação em determinada etapa do ciclo econômico’. Vale dizer: o que se objetiva com a fixação da sistemática monofásica de tributação, em geral, é simplesmente concentrar a obrigação pelo recolhimento das contribuições que seriam devidas ao longo da cadeia de circulação econômica em uma determinada etapa – via de regra, na produção ou importação da mercadoria sujeita a tal modalidade de tributação, sem que isso represente redução da carga incidente sobre os respectivos produtos.”

3.1.2 Do PIS e da COFINS no Regime Cumulativo

Conforme anteriormente citado, tanto o PIS como a COFINS são contribuições federais e, portanto, possuem a União como polo ativo da obrigação tributária e administradas pela Receita Federal do Brasil, conforme infere-se dos artigos 10 e 11 da Lei 9.715/98:

Art. 10. A administração e fiscalização da contribuição para o PIS/PASEP compete à Secretaria da Receita Federal.

Art. 11. O processo administrativo de determinação e exigência das contribuições para o PIS/PASEP, bem como o de consulta sobre a aplicação da respectiva legislação, serão regidos pelas normas do processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União.

³⁷ MARQUES, Thiago de Mattos. “Apuração de créditos de PIS/Cofins no regime monofásico”, RDDT, 170/129, nov. 2009

Desta forma, com o advento da Lei n. 9718/98, passou-se a regular as contribuições do PIS/Pasep e COFINS frente ao regime tributário cumulativo, o qual não admite a apuração ou compensação de créditos³⁸. Convém asseverar que tal regime de apuração tributária destina-se unicamente às empresas enquadradas nos regimes do Simples Nacional e Lucro Presumido, cujo faturamento será entre R\$ 360.000,000 e R\$ 4.800.000,00, bem como até R\$ 78.000.000,00 – respectivamente, nos últimos doze meses de apuração.

Neste tocante, a Lei 9.718/98 garante que as contribuições para o PIS/Pasep e COFINS serão calculadas com base no faturamento anual das pessoas jurídicas, o qual compreende a receita bruta – nos termos do Decreto Lei 1.598/77. Para tal, colaciona-se os dispositivos legais.

Lei 9.718/98:

CAPÍTULO I

DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E COFINS

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

Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

(...)

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I - as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos;

II - as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimento pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de participações societárias, que tenham sido computados como receita bruta;

(...)

IV - as receitas de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível; e

(...)

VI - a receita reconhecida pela construção, recuperação, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível

³⁸ PAULSEN, Leandro. “Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro”. / Leandro Paulsen e Andrei Pitten Velloso. 4 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 227.

representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos.

E Decreto Lei 1.598/77:

Art. 12. A receita bruta compreende:

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II - o preço da prestação de serviços em geral;

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

Infere-se do artigo supracitado que a composição da base de cálculo para a aferição das contribuições do PIS/Pasep e COFINS é oriunda de toda e qualquer atividade que seja objeto da pessoa jurídica contribuinte.

Nesta senda, cumpre informar que o fato gerador das contribuições em tela ocorrerá mensalmente, quando da percepção de receita pelo contribuinte.

3.1.3 Do PIS e da COFINS no Regime Não Cumulativo

Vigorando desde 2002, a Lei nº 10.637 criou o regime de apuração não-cumulativa do PIS e, seguindo a mesma linha, em 2004 passou a vigorar a Lei nº 10.833 – a qual inclui a contribuição do COFINS no regime não-cumulativo. Tal regime admite que o contribuinte dos referidos tributos seja capaz de habilitar o abatimento dos valores devidos frente ao crédito calculado sobre determinadas despesas e encargos por ele suportados, de forma obrigatória, ora por imposição legal, ora por exigência intrínseca à fabricação de produtos ou prestação de serviços.

Contudo, urge ressaltar que com a vigência da Lei 10.637/2002, a partir de 01.12.2002, com exceções específicas, foi instituído o regime não cumulativo do PIS, cuja adesão é obrigatória, para empresas que possuem faturamento superior a R\$ 78 milhões no período de apuração – ou seja, o regime não cumulativo somente é cabível às empresas tributadas pelo lucro real.

Acerca do regime não cumulativo de recolhimento do PIS e da COFINS, cumpre citar o postulado por Marco Aurélio Greco³⁹ – mormente no que tange à necessidade de ater-se à receita, uma vez que objeto de tributação das referidas contribuições sociais, a racionalidade de sua incidência⁴⁰, e a necessária coerência interna de seu regime jurídico:

“(…) como não há, subjacente à noção de receita, um ciclo econômico a ser considerado (posto ser fenômenos ligados a uma única pessoa), os critérios para definir a dedutibilidade de valores devem ser construídos em função da realidade “receita” como figura atrelada subjetivamente ao contribuinte, isoladamente considerado.

(…) enquanto o processo formativo de um produto aponta no sentido de eventos de caráter físico a ele relativos, o processo formativo de uma receita aponta da direção de todos os elementos (físicos ou funcionais) relevantes para sua obtenção. Vale dizer, o universo de elementos captáveis pela não cumulatividade de PIS/COFINS é mais amplo do que aquele, por exemplo, do IPI”.

Apesar de, atualmente, tanto o PIS como a COFINS gozarem de não cumulatividade, cumpre informar que a não cumulatividade acerca do PIS/Pasep surgiu antes daquela relativa à COFINS – através da Lei 10.637/2002, originada a partir da Medida Provisória 66/2002. Desta forma, a referida legislação estabelece o faturamento mensal – este compreendido como a totalidade de receitas auferidas pela pessoa jurídica a figurar como sujeito passivo da obrigação tributária, nos termos de seu artigo 1º. Nesta senda, aos parágrafos 2º e 3º do artigo 1º, estabelece a base de cálculo. Colaciona-se:

Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

(…)

§ 2º A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

II - (VETADO)

³⁹ GRECO, Marco Aurélio. “Não-cumulatividade no PIS e na Cofins”. In: PAULSEN, Leandro (coord). “Não cumulatividade nas contribuições PIS/Pasep e Cofins”. Porto Alegre: IET e IOB/Thomson, 2004.

⁴⁰ PAULSEN, Leandro. “Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro”. / Leandro Paulsen e Andrei Pitten Velloso. 4 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 231.

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

V - referentes a:

- a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;
- b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de participações societárias, que tenham sido computados como receita;

VI - de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível;

VII - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996.

VIII - financeiras decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, referentes a receitas excluídas da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep;

IX - relativas aos ganhos decorrentes de avaliação de ativo e passivo com base no valor justo;

X - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público;

XI - reconhecidas pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos;

XII - relativas ao valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam as alíneas “a”, “b”, “c” e “e” do § 1º do art. 19 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977; e

XIII - relativas ao prêmio na emissão de debêntures.

Já ao artigo 3º da referida norma, o legislador autoriza o desconto de créditos originados do recolhimento do PIS/Pasep em sua modalidade não cumulativa, no que tange aos bens adquiridos para revenda e bens e serviços utilizados como insumos. À problemática trazida pela definição de insumos no que tange ao aproveitamento de créditos tributários no que concerne ao PIS e à COFINS não cumulativos, dedicar-se-á capítulo próprio – de forma que somente se colaciona o dispositivo legal:

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;

(...)

A COFINS não cumulativa surgiu a partir da conversão da Medida Provisória nº 135/2003 na Lei 10.833/2003. Tal qual o estabelecido para o PIS/Pasep, a referida lei estabelece que a não cumulatividade da cobrança da COFINS se dará unicamente frente às pessoas jurídicas que enquadradas ao lucro real. Ao artigo 1º do referido texto legislativo, infere-se o aspecto material da não cumulatividade atribuída à COFINS:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

§ 2º A base de cálculo da Cofins é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º.

Contudo, conforme afirma Leandro Paulsen⁴¹, a referência a “todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica” confere larga amplitude à base de cálculo da COFINS frente ao regime não cumulativo – de forma consoante ao elencado pelo art. 195, I, b, da Constituição Federal. Desta forma, a Lei 10.833/2003, ao seu artigo 1º, parágrafo 3º, traz a exclusão de determinadas receitas à base de cálculo da COFINS em sua forma não cumulativa:

⁴¹ PAULSEN, Leandro. “Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro”. / Leandro Paulsen e Andrei Pitten Velloso. 4 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 236.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

II - de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível;

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

V - referentes a:

- a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;
- b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de participações societárias, que tenham sido computados como receita;

VI - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996.

VII - financeiras decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, referentes a receitas excluídas da base de cálculo da Cofins;

VIII - relativas aos ganhos decorrentes de avaliação do ativo e passivo com base no valor justo;

IX - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público;

X - reconhecidas pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos;

XI - relativas ao valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam as alíneas "a", "b", "c" e "e" do § 1º do art. 19 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977; e

XII - relativas ao prêmio na emissão de debêntures.

De forma a seguir a linha da legislação instituidora do PIS/Pasep não cumulativo, a Lei 10.833/2003, em seu parágrafo terceiro, estabelece a possibilidade de creditamento da contribuição social da COFINS. Para tanto, colaciona-se:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

- a) no inciso III do § 3o do art. 1o desta Lei; e
- b) nos §§ 1o e 1o-A do art. 2o desta Lei;

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;

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

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

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

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

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

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

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

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

Por fim, a respeito do estabelecimento do regime não cumulativo para a apuração das contribuições do PIS e da COFINS, a finalidade maior de sua instituição é, tal qual estabelecido pelo legislador à Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 135 de 2003⁴², convertida à Lei 10.833/2003, instituidora da COFINS não cumulativa, um dos principais motivos para o estabelecimento do regime não

⁴² Exposição de Motivos da Medida Provisória – MP nº 135, de 2003: 1.1. O principal objetivo das medidas ora propostas é o de estimular a eficiência econômica, gerando condições para um crescimento mais acelerado da economia brasileira nos próximos anos. Neste sentido, a instituição da COFINS não cumulativa visa corrigir distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo, como por exemplo a indução a uma verticalização artificial das empresas, em detrimento da distribuição da produção por um número maior de empresas mais eficientes – em particular, empresas de pequeno e médio porte, que usualmente são mais intensivas em mão de obra.

cumulativo na apuração do PIS e da COFINS foi combater a verticalização artificial das empresas, a fim de que as diversas etapas da fabricação de um produto ou da prestação de um serviço pudessem ser realizadas por diversas empresas, de forma a gerar condições para o maior desenvolvimento econômico.⁴³

De mesma forma, A partir da análise dos dispositivos ora citados, depreende-se que os princípios da cumulatividade e não cumulatividade pressupõe a existência de fatos geradores encadeados, ou seja, que seja formada uma cadeia econômico-produtiva que suporte tais operações. Neste íterim, cabe citar o ponderado por, Rodrigo Koehler Ribeiro ⁴⁴, Juiz do TRF4:

“Isso porque a não-cumulatividade visa a evitar o efeito “cascata” da tributação, compensando-se o valor referente ao tributo recolhido nas operações anteriores com o valor a ser recolhido na operação ora considerada. Tem por escopo, indubitavelmente, desonerar o contribuinte da repercussão econômica que um sistema de tributação cumulativo acarretaria no preço final do produto.

Assim, somente se pode considerar a cumulatividade quando não se estiver tratando de um fato unicamente considerado, mas sim de um ciclo econômico formado por várias operações, sejam elas com o mesmo sujeito passivo, sejam com sujeitos passivos distintos.

A não-cumulatividade, nesse aspecto, pode ser alcançada, entre outras formas, pela tributação sobre o valor agregado no produto, ou seja, deduzindo-se, do valor da produção aferida em determinado lapso temporal, o montante gasto na aquisição de matéria-prima, outros materiais usados no processo de produção, entre outros. Tal modo de apuração teve origem no ordenamento jurídico francês, como alternativa a contornar os efeitos da cumulatividade.”

Desta forma, é possível inferir que a não-cumulatividade é uma consequência da atividade produtiva ou prestação de serviços – frente aos quais deve ser inserida de maneira vinculada, por ser necessária à apuração do tributo devido ao Estado. Ou, por outros caminhos, se juridicamente o princípio constitui um comando inescusável para o contribuinte, a sua submissão a ele obriga-o a proceder tal e qual

⁴³ SOUZA, Charles Mayer de Castro, “PIS/COFINS, Apropriação de Créditos – Conceito de Insumos, Posicionamentos do CARF”. São Paulo, Quartier Latin, 2014, p. 23

⁴⁴ RIBEIRO, Rodrigo Koehler. “O princípio da não-cumulatividade no Direito Tributário Brasileiro”. Porto Alegre, Revista de Doutrina TRF4, 2007. Disponível em: https://revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?https://revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/Edicao018/Rodrigo_Ribeiro.htm Acesso em 22 de maio de 2022.

a sua descrição. Neste mister, cumpre-nos analisá-lo sob o ponto de vista jurídico, observando, porém, que considerações de natureza econômica serão inevitáveis.⁴⁵

⁴⁵ RIBEIRO, Rodrigo Koehler. “O princípio da não-cumulatividade no Direito Tributário Brasileiro”. Porto Alegre, Revista de Doutrina TRF4, 2007. Disponível em: https://revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?https://revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/Edicao018/Rodrigo_Ribeiro.htm Acesso em 22 de maio de 2022.

4. DA DEFINIÇÃO DE INSUMO

A definição de insumos constitui a temática central do presente estudo, o qual tem o objetivo de investigar a definição do conceito de insumo, através da doutrina, jurisprudência e posicionamentos do CARF, os quais compilam os posicionamentos adotados pela Receita Federal e contribuintes, apresentando as três hipóteses teóricas para o conceito de insumo.

Inicialmente, conforme infere Guilherme Goldschmidt⁴⁶, é possível a definição de insumo como tudo aquilo que compõe o processo produtivo (input), ou seja, as matérias-primas, os produtos intermediários e o material utilizado para veicular a comercialização destes produtos, em contrapartida ao produto que será originado deste processo (output).

A partir das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, o contribuinte cuja arrecadação do PIS e da COFINS obedece ao regime não cumulativo tem o direito ao creditamento dos valores gastos para a aquisição de insumos na fabricação de produtos destinados à venda ou para a prestação de serviços. Porém, ao artigo terceiro de ambas as normas não há expressa definição do conceito de insumos para fins de aproveitamento creditório.

Neste tocante, imperiosa a citação da lição elencada por Leandro Paulsen⁴⁷:

“O legislador, no artigo 3º da Lei 10.637/2002 e 10.833/2003, bem como na sua regulamentação por atos infralegais, foi por demais casuístico, trabalhando desnecessariamente com um conceito de insumo sob a perspectiva física de utilização ou consumo na produção ou integração ao produto final. Assim, embora tenha admitido créditos relativamente ao consumo de energia elétrica, aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas suas atividades etc., não alcançou a universalidade dos dispêndios que implicaram pagamento de PIS e COFINS por empresas que antecederam a contribuinte na cadeia produtiva.

É preciso, portanto, buscar interpretação que impeça o estabelecimento de critério restritivo para apuração de créditos e extensivo para a apuração da base de cálculo das contribuições, que incidem sobre o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica. A coerência de um sistema de não cumulatividade de tributo direto sobre a receita exige que se considere o universo de receitas e o universo de despesas necessárias para obtê-las, considerados à luz da finalidade de evitar sobreposição das contribuições e,

⁴⁶ GOLDSCHIMIDT, Guilherme. “PIS e COFINS: a ampliação do conceito de insumos frente ao regime não cumulativo das contribuições”. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013. p.15

⁴⁷ PAULSEN, Leandro. “Contribuições no sistema tributário brasileiro” / Leandro Paulsen e Andrei Pitten Velloso. 4 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. P. 240.

portanto, de eventuais ônus que a tal título já tenham sido suportados pelas empresas com quem se contratou. O crédito, em matéria de PIS e COFINS, não é um crédito meramente físico, que pressuponha, como no IPI, a integração do insumo ao produto final ou seu uso ou exaurimento no processo produtivo. A perspectiva é mais ampla e disso depende a razoabilidade do sistema instituído e ao próprio respeito ao critério constitucional.

A solução está em atribuir ao rol de dispêndios ensejadores de créditos constante dos artigos 3º da Lei 10.637/2002 e 10.833/2003 e da respectiva regulamentação, caráter meramente exemplificativo. Restritivas são as vedações expressamente estabelecidas por lei. O artigo 111 do Código Tributário Nacional é inaplicável ao caso, porquanto não se trata, aqui, de suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção ou dispensado cumprimento de obrigações tributárias acessórias. Trata-se de decorrência do próprio sistema de não cumulatividade, instituído por lei e previsto constitucionalmente. Não se trata de estender qualquer previsão legal, mas de reconhecer o caráter casuístico e exemplificativo do rol estampado em lei.”

Infere-se, a partir do referido posicionamento, a necessidade de análise dos insumos utilizados por cada pessoa jurídica, o polo passivo da obrigação tributária que consiste no pagamento das contribuições sociais do PIS e da COFINS na modalidade não cumulativa, para que seja atingido seu objeto social – qual seja, a produção de bens ou prestação de serviços. Para tanto, a análise dos três posicionamentos majoritários, os quais serão posteriormente colacionados, dará ensejo à postulação da hipótese de enquadramento dos gastos suportados pelas empresas para adequação à Lei Geral de Proteção de Dados se enquadrar, ou não, ao conceito de insumo, para fins de creditamento de PIS e COFINS.

Inicialmente, tratar-se-á das três linhas majoritárias de posicionamento quanto à aplicabilidade da definição de insumo, conforme apresentação do CARF, bem como das Instruções Normativas nº 247/2002, 404/2004 e 1911/2019 da Receita Federal do Brasil, bem como do julgamento do REsp nº 1.221.170 STJ e do Parecer Normativo COSIT nº 5/201, a fim de contextualizar a conceitualização do termo “insumos”.

4.1 Dos posicionamentos do CARF no que tange à conceitualização de insumos, para fins de creditamento do PIS/Pasep e COFINS no regime não cumulativo, anterior ao julgamento do REsp nº 1.221.170 STJ

O Conselho administrativo de Recursos Fiscais, é o órgão julgador que integra o Ministério da Fazenda e tem a missão institucional de assegurar à sociedade imparcialidade e celeridade na solução de litígios tributários. De mesma forma, é competente para julgar recursos que versem a aplicação da legislação tributária no que tange à Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, nos termos do art. 4º, I, da Portaria nº 256/2009, emitida pelo Ministério da Fazenda⁴⁸.

Conforme apresentado acima, o CARF, por sua prerrogativa de julgamento de recursos fiscais, visando à apreciação da matéria tributária em sua melhor forma, delibera-se acerca dos recursos interpostos em face das decisões proferidas pelas Delegacias da Receita Federal de Julgamento, órgão administrativo que julga, em primeira instância, os processos administrativos ensejados pela lavratura de autos de infração oriundos das fiscalizações conduzidas pela Receita Federal do Brasil, bem como decorrentes de processos de restituição ou compensação de tributos, propostos pelo contribuinte⁴⁹.

De posse de tal informação, tratar-se-á dos posicionamentos identificados pelo referido Conselho, no que tange à conceitualização do termo “insumo” para fins de creditamento do PIS/Pasep e COFINS, no regime não cumulativo, a partir dos posicionamentos adotados pela:

- A. Receita federal do Brasil, posicionamento mais restritivo, em que o conceito de “insumo” se confunde àquele aplicado à legislação do IPI;
- B. Contribuintes, posicionamento mais abrangente, em que o conceito de “insumo” se confunde àquele aplicado à legislação do IRPJ;
- C. e a linha intermediária, apresentada pelo próprio CARF, como hipótese plausível.

⁴⁸ BORGES, Eduardo. “PIS/COFINS, Apropriação de Créditos – Conceito de Insumos, Posicionamentos do CARF”. São Paulo, Quartier Latin, 2014, p. 10

⁴⁹ BORGES, Eduardo. “PIS/COFINS, Apropriação de Créditos – Conceito de Insumos, Posicionamentos do CARF”. São Paulo, Quartier Latin, 2014, p. 10

Frisa-se que os posicionamentos que serão referidos trata-se de posicionamentos anteriores ao julgamento do REsp nº 1.221.170 STJ, o qual, como será explanado adiante, trouxe inovações que impuseram aos órgãos judiciários, administrativos e aos contribuintes nova ótica acerca da definição do conceito de “insumo”.

4.1.1 Do posicionamento da Receita Federal do Brasil, o qual aplicava a sistemática do IPI, apresentado e refutado pelo CARF

Vigorando desde 2002, a Lei nº 10.637 criou o regime de apuração não-cumulativa do PIS e, seguindo a mesma linha, em 2004 passou a vigorar a Lei nº 10.833 – a qual inclui a contribuição do COFINS no regime não-cumulativo. Tal regime admite que o contribuinte dos referidos tributos seja capaz de habilitar o abatimento dos valores devidos frente ao crédito calculado sobre determinadas despesas e encargos por ele suportados, de forma obrigatória, ora por imposição legal, ora por exigência intrínseca à fabricação de produtos ou prestação de serviços.

Em que pese as contribuições do PIS e COFINS possibilitem o creditamento de valores a fim de reduzir a carga tributária devida pelo contribuinte ao fim do período mensal, a Receita Federal e Fazenda Nacional aplicam a mesma sistemática utilizada para o aproveitamento de crédito de IPI.

Além da clara divergência entre as espécies tributárias supramencionadas, a celeuma criada girava em torno da conceitualização do termo “insumos” – os quais dão ensejo ao crédito tributário. Neste tocante, cumpre salientar o posicionamento do Fisco, o qual pondera que o termo somente se refere às matérias-primas, produtos intermediários, embalagens e bens que sofram desgaste físico ou químico no processo de fabricação de um determinado produto.

Anteriormente ao julgamento do REsp nº 1.221.170 STJ, termo “insumo” era interpretado pelo Fisco com respaldo aos dizeres das Instruções Normativas de nº 247/2002, 404/2004, emitidas pela própria Receita Federal do Brasil.

Para fins de contextualização, colaciona-se o parágrafo 4º do artigo 8º da Instrução Normativa nº 404/2004:

IN SRF nº 404/2004

Ar. 8º

(...)

§ 4º Para os efeitos da alínea “b” do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I – utilizados na fabricação ou produção dos bens destinados à venda:

a) As matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou na fabricação de um 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; e

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

A partir da publicação da Instrução Normativa supramencionada, a Receita Federal do Brasil veiculou dispositivo que se dirige à conceitualização do termo “insumo” que limita, indevidamente, o direito dos contribuintes à apropriação de créditos oriundos do PIS/Pasep e COFINS, de forma reconhecida pelo CARF.

Desta forma, imperiosa se faz a citação do lecionado por Charles Mayer de Castro Souza⁵⁰:

“Direciona-se dar maior amplitude às hipóteses de créditos do PIS e da COFINS, com fundamento nos diferentes aspectos constitucionais que as diferenciam do ICMS e do IPI, como se o fato de aquelas incidirem sobre o faturamento e esses, sobre a saída de mercadoria (circulação econômica de mercadoria ou do produto industrializado pelo estabelecimento industrial) fosse o bastante para justificar o discrimen.”

⁵⁰ SOUZA, Charles Mayer de Castro. “PIS/COFINS, Apropriação de Créditos – Conceito de Insumos, Posicionamentos do CARF”. São Paulo, Quartier Latin, 2014, p. 17

Neste ínterim, cumpre colacionar, também, julgados do órgão, acerca da matéria em discussão:

“INSUMO. ALCANCE DO TERMO. O termo “insumo” utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias às atividades da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.

CARF. 3ª Seção. 3ª Câmara. 1ª Turma Ordinária, Acórdão nº 3201-000.954, sessão de 02/06/2011.”

“REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO. No regime não cumulativo das contribuições, o conteúdo semântico de ‘insumo’ é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os ‘bens’ e ‘serviços’ que integram os custos de produção.

CARF. 3ª Seção. 4ª Câmara. 3ª Turma Ordinária, Acórdão nº 3403-002.045, sessão de 23/04/2013.”

Desta forma, a partir da análise dos julgados ora referidos, infere-se que os conselheiros refutam o conceito de “insumo” constante à legislação do IPI para utilização frente ao creditamento de PIS/Pasep e COFINS, no regime não cumulativo. De forma a corroborar com o viés adotado pelo CARF e, a fim de elucidar a celeuma posta, ensina Marco Aurélio Grecco⁵¹:

“Note-se, inicialmente, que as leis de PIS/COFINS não fazem expressa remissão à legislação do IPI. Vale dizer, não há um dispositivo que, categoricamente, determine que ‘insumo’ deva ser entendido como algo assim regulado pela legislação daquele imposto.

Ademais, o regime de créditos existe atrelado à técnica da não cumulatividade que, em se tratando de PIS/COFINS, não encontra na Constituição perfil idêntico ao do IPI.

Realmente, no âmbito da não cumulatividade do IPI, a CF/88 (art. 153, § 3º, restringe o crédito ao valor do imposto cobrado nas operações anteriores, o que obviamente só pode ter ocorrido em relação a algo que seja ‘produto industrializado’, de modo que a palavra ‘insumo’ só pode evocar sentidos que sejam necessariamente compatíveis com essa ideia de algo fisicamente apreensível). Por isso, o termo ‘insumo’, para fins de não cumulatividade de

⁵¹ GRECO, Marco Aurélio. “Conceito de insumo à luz da legislação de PIS e COFINS. Revista Fórum de Direito Tributário. V. 34. Jul/ago.2008

IPI, é conceito de âmbito restrito, por alcançar, fundamentalmente, matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Por outro lado, nas contribuições, o § 11 do artigo 195 da Constituição Federal não fixa parâmetros para o desenho da não cumulatividade o que permite às leis mencionadas adotarem a técnica de mandar calcular o crédito sobre o valor dos dispêndios feitos com a aquisição de bens e de serviços tributados, mas não restringe o crédito ao montante cobrado anteriormente. Vale dizer, a não cumulatividade regulada pelas leis não tem o mesmo perfil da pertinente ao IPI, pois a integração exigida é mais funcional que apenas física.

Assim, por exemplo, 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 de PIS/COFINS, a referência explícita é a 'produção ou fabricação', vale dizer, as 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.

Por isso, é indispensável ter em mente que, no âmbito tributário, o termo 'insumo' não tem um sentido único; sua amplitude e seu significado são definidos pelo contexto em que o termo é utilizado, pelas balizas jurídico administrativas a aplicar no âmbito de determinado imposto ou contribuição, e as conclusões pertinentes a um, não são automaticamente transplantáveis a outro. No caso, estamos perante contribuições cujo pressuposto de fato é a receita ou o faturamento, portanto, sua não cumulatividade deve ser vista como técnica voltada a viabilizar a determinação do montante a recolher em função deles (receita/faturamento).

Enquanto o processo formativo de um produto aponta no sentido de eventos a ele relativos, o processo formativo de receita ou faturamento aponta na direção de todos os elementos (físicos ou funcionais) relevantes para sua obtenção. Vale dizer, por mais de uma razão, o universo de elementos captáveis pela não cumulatividade de PIS/COFINS é mais amplo que o do IPI. Embora a não cumulatividade seja técnica comum ao IPI e ao PIS/COFINS, a diferença de pressuposto de fato (produto industrializado versus receita) faz com que assumam dimensão e perfil distintos. Por isso, pretender aplicar na interpretação das normas de PIS/COFINS critérios ou formulações construídas em relação ao IPI é: a) desconsiderar os diferentes pressupostos constitucionais; b) agredir a racionalidade da incidência de PIS/COFINS; e c) contrariar a coerência interna da exigência, pois esta se forma a partir do pressuposto 'receita/faturamento' e não do pressuposto 'produto'."

Consoante ao excerto supra, o CARF afirma que o conceito de insumo deve ser interpretado de acordo com os princípios existentes em matéria tributária. Desta forma, inerente a aplicação do princípio da legalidade no que tange à problemática dos insumos, queda-se clara a aceção de que não existe qualquer limitação na legislação do PIS e da COFINS não cumulativos, tal qual ocorre na legislação do IPI⁵².

⁵² GUDIÑO, Danil Mariz. "PIS/COFINS, Apropriação de Créditos – Conceito de Insumos, Posicionamentos do CARF". São Paulo, Quartier Latin, 2014, p. 44

4.1.2 Do posicionamento dos Contribuintes, apresentado e refutado pelo CARF e apresentação da tese intermediária do conceito de insumo

A partir da celeuma criada em torno da definição do termo “insumo” para fins de creditamento frente ao PIS/Pasep e COFINS na modalidade não cumulativa, além do posicionamento apresentado pelo Fisco – o qual considerava aplicável ao aproveitamento de créditos das referidas contribuições aquele aplicável ao creditamento de IPI, também no regime não cumulativo; cita-se a postulação, por parte dos Contribuintes, de conceitualização do termo “insumo” ao PIS/Pasep e COFINS tal qual aquela referida na legislação do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica.

Consoante o que ocorreu à interpretação do CARF frente ao posicionamento da Receita Federal do Brasil, no caso do IPI, resta clara divergência entre as espécies tributárias do IRPJ e PIS/COFINS.

Para tanto, pertinente a colação da legislação que infere dedutibilidade de valores àqueles pagos junto ao IRPJ:

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;

II - das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

IV - das despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores;

V - das contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica;

VI - das doações, exceto as referidas no § 2º;

VII - das despesas com brindes.

VIII - de despesas de depreciação, amortização e exaustão geradas por bem objeto de arrendamento mercantil pela arrendatária, na hipótese em que esta reconheça contabilmente o encargo.

§ 1º Admitir-se-ão como dedutíveis as despesas com alimentação fornecida pela pessoa jurídica, indistintamente, a todos os seus empregados.

§ 2º Poderão ser deduzidas as seguintes doações:

I - as de que trata a Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991;

II - as efetuadas às instituições de ensino e pesquisa cuja criação tenha sido autorizada por lei federal e que preencham os requisitos dos incisos I e II do art. 213 da Constituição Federal, até o limite de um e meio por cento do lucro operacional, antes de computada a sua dedução e a de que trata o inciso seguinte;

III - as doações, até o limite de dois por cento do lucro operacional da pessoa jurídica, antes de computada a sua dedução, efetuadas a entidades civis, legalmente constituídas no Brasil, sem fins lucrativos, que prestem serviços gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora, e respectivos dependentes, ou em benefício da comunidade onde atuem, observadas as seguintes regras:

a) as doações, quando em dinheiro, serão feitas mediante crédito em conta corrente bancária diretamente em nome da entidade beneficiária;

b) a pessoa jurídica doadora manterá em arquivo, à disposição da fiscalização, declaração, segundo modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal, fornecida pela entidade beneficiária, em que esta se compromete a aplicar integralmente os recursos recebidos na realização de seus objetivos sociais, com identificação da pessoa física responsável pelo seu cumprimento, e a não distribuir lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados, sob nenhuma forma ou pretexto;

c) a entidade civil beneficiária deverá ser reconhecida de utilidade pública por ato formal de órgão competente da União.

c) a entidade beneficiária deverá ser organização da sociedade civil, conforme a Lei no 13.019, de 31 de julho de 2014, desde que cumpridos os requisitos previstos nos arts. 3º e 16 da Lei no 9.790, de 23 de março de 1999, independentemente de certificação.

Muito embora, grosso modo, as bases de cálculo seriam as mesmas entre o IRPJ e o PIS/Pasep e COFINS – uma vez que incidem sobre a totalidade da receita bruta aferida pela pessoa jurídica e de cujo resultado seriam dedutíveis os créditos averiguados ao mesmo período, com base na aplicação de mesma alíquota sobre a receita bruta menos custos e despesas – de forma a ser aplicada sobre o lucro, desvirtuar-se-ia a função do PIS e COFINS, tal qual fora atribuída pelo legislador⁵³.

⁵³ SOUZA, Charles Mayer de Castro. “PIS/COFINS, Apropriação de Créditos – Conceito de Insumos, Posicionamentos do CARF”. São Paulo, Quartier Latin, 2014, p. 21

Destarte, faz-se necessária a citação dos diplomas legais concernentes, quais sejam, as leis nº 10.637 e nº 10.833, mormente em seus artigos 3º, respectivamente:

“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;”

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

(...)

I - 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;”

De igual grafia, a ambos os excertos se infere que o legislador postulava, ao referido inciso, o termo “insumo” de forma a contemplar todo o bem utilizado ou transformado em outro produto durante o processo de produção, daí a clara diferença entre a legislação balizadora do PIS/Pasep e COFINS daquela que institui o IRPJ. À legislação do IRPJ, infere-se ampla gama de gastos que poderão ter seu creditamento postulado como “insumo” – o que, a partir da análise das leis nº 10.637 e nº 10.833, mormente no art 3º de ambos os dispositivos, é expressamente vedado.

Neste íterim, cumpre salientar o disposto pela Exposição de Motivos da MP nº 135/2003, a qual dera origem à lei 10.833/2003, acerca do anteriormente exposto:

“7. Por se ter adotado, em relação à não-cumulatividade, o método indireto subtrativo, o texto estabelece as situações em que o contribuinte poderá descontar, do valor da contribuição devida, créditos apurados em relação aos bens e serviços adquiridos, custos, despesas e encargos que menciona.”

A partir do referido excerto, necessário é o entendimento de que o artigo 3º da Lei 10.833/2003 não possui caráter meramente exemplificativo – devendo a conceitualização do termo “insumo” transitar entre os ditames do artigo, quais sejam:

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.

Desta forma, colaciona-se novamente a jurisprudência do CARF:

“REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO. No regime não cumulativo das contribuições, o conteúdo semântico de ‘insumo’ é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os ‘bens’ e ‘serviços’ que integram os custos de produção.

CARF. 3ª Seção. 4ª Câmara. 3ª Turma Ordinária, Acórdão nº 3403-002.045, sessão de 23/04/2013.”

Isso posto, a partir da jurisprudência ora colacionada, bem como da interpretação legislativa dada pelo CARF à acepção de “insumo”, no que tange ao creditamento de PIS/Pasep e COFINS no regime não cumulativo, infere-se que o referido órgão enveredava por tese intermediária para a definição de insumos neste âmbito, conforme afirma Charles Mayer de Castro Souza⁵⁴:

“A posição intermediária ainda acrescenta que aqueles bens ou serviços que foram de algum modo, embora remotamente, utilizados ou consumidos durante toda a cadeia produtiva, ainda que não tenham relação direta com o produto vendido ou com o serviço prestado, de cuja venda ou prestação deriva a obtenção da base de cálculo do PIS e da COFINS”.

E, por fim⁵⁵:

“(…) a interpretação a ser majoritária no CARF tende a aproximar-se da intermediária. Pelo que nos parece, essa discussão somente findará com decisão definitiva, com efeitos vinculantes, dos Tribunais Superiores, o que em certa medida, é até oportuno, visto que encerrará e conferirá maior segurança aos contribuintes que se submetem ao regime de apuração não cumulativo do PIS e da COFINS. (...)”

A seguir, proceder-se-á à análise da decisão judicial de Tribunal Superior, com efeitos vinculantes, que vem de forma a pacificar a celeuma originada à conceitualização do termo “insumo”, para fins de creditamento de PIS/Pasep e COFINS, no regime não cumulativo.

⁵⁴ SOUZA, Charles Mayer de Castro. “PIS/COFINS, Apropriação de Créditos – Conceito de Insumos, Posicionamentos do CARF”. São Paulo, Quartier Latin, 2014, p. 22.

⁵⁵ SOUZA, Charles Mayer de Castro. “PIS/COFINS, Apropriação de Créditos – Conceito de Insumos, Posicionamentos do CARF”. São Paulo, Quartier Latin, 2014, p. 27.

4.2 Julgamento do REsp nº 1.221.170 STJ

Em julgamento de recurso especial sob o rito de recursos repetitivos, relatado pelo ministro Napoleão Nunes Maia Filho, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) definiu que, para fins de creditamento de PIS e Cofins, deve ser considerado insumo tudo aquilo que seja imprescindível para o desenvolvimento da atividade econômica⁵⁶.

A decisão declarou a ilegalidade das Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004 da Receita Federal, as quais foram revogadas pela Instrução Normativa RFB Nº 1911, de 11 de outubro de 2019 – cujo ensejo para criação fora, justamente, o julgado ora referido, por considerar que os limites previstos nos dois dispositivos restringiram indevidamente o conceito de insumo.

Nos termos do acórdão, “a aferição da essencialidade ou da relevância daqueles elementos na cadeia produtiva impõe análise casuística, porquanto sensivelmente dependente de instrução probatória”. Dessa forma, dá-se a possibilidade às instâncias de origem acerca da avaliação se o produto ou o serviço constitui elemento indispensável ao processo produtivo ou da execução do serviço. Para tanto, apresenta-se a ementa do julgado:

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

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

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a

⁵⁶ “Primeira Seção define conceito de insumo para creditamento de PIS e Cofins” Disponível em: https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias-antigas/2018/2018-05-10_06-51_Primeira-Secao-define-conceito-de-insumo-para-creditamento-de-PIS-e-Cofins.aspx Acesso em 10 de outubro de 2022.

imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

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

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: **(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.**

Grifou-se.

4.2.1 Dos Votos

Procede-se à colação dos votos cruciais para o desenvolvimento as teses apresentadas pelo julgado, iniciando-se pelo voto da Ministra Regina Helena Costa, a qual formulara a tese inovadora e central do julgamento do REsp nº 1.221.170, bem como a repercussão deste frente aos votos dos demais Ministros – cita-se, para tanto exemplificar, o aditamento do voto do Ministro Mauro Campbell, após análise daquele apresentado pela Ministra Regina Helena Costa.

Voto da Ministra Regina Helena Costa:

“Conforme já tive oportunidade de assinalar, ao comentar o regime da não-cumulatividade no que tange aos impostos, a não-cumulatividade representa autêntica aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva (...) Em sendo assim, exsurge com clareza que, para a devida eficácia do sistema de não-cumulatividade, é fundamental a definição do conceito de insumo (...) (...)

Nesse cenário, **penso seja possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (...)**

Demarcadas tais premissas, **tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do**

processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), **seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI)**, distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência."

Grifou-se.

Voto original do Ministro Mauro Campbell:

"Ressalta-se, ainda, que a não-cumulatividade do Pis e da Cofins não tem por objetivo eliminar o ônus destas contribuições apenas no processo fabril, visto que a incidência destas exações não se limita às pessoas jurídicas industriais, mas a todas as pessoas jurídicas que auferam receitas, inclusive prestadoras de serviços (...), **o que dá maior extensão ao contexto normativo desta contribuição do que aquele atribuído ao IPI.** Não se trata, portanto, de desonerar a cadeia produtiva, mas sim o processo produtivo de um determinado produtor ou a atividade-fim de determinado prestador de serviço.

(...)

Sendo assim, o que se extrai de nuclear da definição de "insumos" (...) é que: **1º - O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (pertinência ao processo produtivo); 2º - A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (essencialidade ao processo produtivo); e 3º - Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (possibilidade de emprego indireto no processo produtivo).**

Ora, se a prestação do serviço ou produção depende da própria aquisição do bem ou serviço e do seu emprego, direta ou indiretamente, na prestação do serviço ou na produção, surge daí o conceito de essencialidade do bem ou serviço para fins de receber a qualificação legal de insumo. Veja-se, não se trata da essencialidade em relação exclusiva ao produto e sua composição, mas essencialidade em relação ao próprio processo produtivo. Os combustíveis utilizados na maquinaria não são essenciais à composição do produto, mas são essenciais ao processo produtivo, pois sem eles as máquinas param. Do mesmo modo, a manutenção da maquinaria pertencente à linha de produção.

Outrossim, não basta, que o bem ou serviço tenha alguma utilidade no processo produtivo ou na prestação de serviço: é preciso que ele seja essencial. **É preciso que a sua subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante.**

(...)

Em resumo, é de se definir como insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a

prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.”

Grifou-se.

Aditamento ao voto do Ministro Mauro Campbell:

“Contudo, após ouvir atentamente ao voto da Min. Regina Helena, sensibilizei-me com a tese de que a essencialidade e a pertinência ao processo produtivo não abarcariam as situações em que há imposição legal para a aquisição dos insumos (v.g., aquisição de equipamentos de proteção individual - EPI). Nesse sentido, considero que deve aqui ser adicionado o critério da relevância para abarcar tais situações, isto porque se a empresa não adquirir determinados insumos, incidirá em infração à lei. Desse modo, incorporo ao meu as observações feitas no voto da Min. Regina Helena especificamente quanto ao ponto, realinhando o meu voto ao por ela proposto. Observo que isso em nada infirma o meu raciocínio de aplicação do "teste de subtração", até porque **o descumprimento de uma obrigação legal obsta a própria atividade da empresa como ela deveria ser regularmente exercida**. Registro que o "teste de subtração" é a própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.”

Grifou-se.

Voto da Ministra Assusete Magalhães:

“É esclarecedor o voto da Ministra REGINA HELENA COSTA, no sentido de que o critério da relevância revela-se mais abrangente e apropriado do que o da pertinência, pois a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.(...)”

Sendo esta a primeira oportunidade em que examino a matéria, convenci-me - pedindo vênias aos que pensam em contrário - da posição intermediária sobre o assunto, adotada pelos Ministros REGINA HELENA COSTA e MAURO CAMPBELL MARQUES, tendo o último e o Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO realinhado seus votos, para ajustar-se ao da Ministra REGINA HELENA COSTA.”

4.2.2 Das Teses

O julgamento da temática, ora cadastrada sob o nº 779, ao sistema de recursos repetitivos, fixou as seguintes teses a partir dos votos ora expostos:

- A. “É ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não cumulatividade da contribuição ao PIS e à Cofins, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.”
- 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.”

A referida decisão, por seu caráter vinculante à Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme os termos do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014, e nos termos da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, exarada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos termos do art. 3º da referida Portaria Conjunta, deu ensejo, então, ao Parecer Normativo 5/2018 do COSIT.

4.3 Do Parecer Normativo 5/2018 do COSIT

O Parecer Normativo 5/2018 emitido pelo COSIT se ocupa de apresentar as repercussões causadas pelo julgamento do REsp 1.221.170/PR, conforme recurso repetitivo, ao âmbito da Receita Federal do Brasil, no que tange à vinculação das ações e procedimentos tomados pelo órgão frente à decisão judicial proferida pela Corte.

No acórdão mencionado ao item 3.2, a Corte definiu o conceito de insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep) e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) na forma do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, de forma a discordar do anteriormente posto pelas Instruções Normativas da SRF 247/2002 e 404/2004, demonstrando, inclusive, sua ilegalidade.

Desta forma, a edição do Parecer Normativo 5/2018 do COSIT, mostrou-se necessário uma vez que a aplicação concreta dos critérios definidos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, pois decisão vinculante, bem como de forma a orientar as Secretarias da Receita Federal do Brasil, as quais analisam regularmente a subsunção de milhares de itens ao conceito de insumos da legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (em procedimentos de fiscalização, de compensação e ressarcimento, de consulta, etc.)⁵⁷.

Para tanto, colaciona-se excertos do referido Parecer⁵⁸:

Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

Ementa.
CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP.COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

⁵⁷ Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97407> Acesso em 10 de outubro de 2022.

⁵⁸ Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97407> Acesso em 10 de outubro de 2022.

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

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

(...)

58. Nesses casos, considerando o quanto comentado na seção anterior acerca da ampliação do conceito de insumos na legislação das contribuições efetuada pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em relação aos bens e serviços exigidos da pessoa jurídica pela legislação específica de sua área de atuação, conclui-se que tais itens são considerados insumos desde que sejam exigidos para que o bem ou serviço possa ser disponibilizado à venda ou à prestação.

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

60. Nesses termos, como exemplo da regra geral de vedação de creditamento em relação a bens ou serviços utilizados após a finalização da produção do bem ou da prestação do serviço, citam-se os dispêndios da pessoa jurídica relacionados à garantia de adequação do produto vendido ou do serviço prestado. Deveras, essa vedação de creditamento incide mesmo que a garantia de adequação seja exigida por legislação específica, vez que a circunstância geradora dos dispêndios ocorre após a venda do produto ou a prestação do serviço.

(...)

Conclusão

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

167. Segundo a tese acordada na decisão judicial em comento: a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”: a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

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

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

a) somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc., bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens;

b) permite-se o creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados pela pessoa jurídica;

c) o processo de produção de bens encerra-se, em geral, com a finalização das etapas produtivas do bem e o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente, excluindo-se do conceito de insumos itens utilizados posteriormente à finalização dos referidos processos, salvo exceções justificadas (como ocorre, por exemplo, com os itens que a legislação específica exige aplicação pela pessoa jurídica para que o bem produzido ou o serviço prestado possam ser comercializados, os quais são considerados insumos ainda que aplicados sobre produto acabado);

d) somente haverá insumos se o processo no qual estão inseridos os itens elegíveis efetivamente resultar em um bem destinado à venda ou em um serviço prestado a terceiros (esforço bem-sucedido), excluindo-se do conceito itens utilizados em atividades que não gerem tais resultados, como em pesquisas, projetos abandonados, projetos infrutíferos, produtos acabados e furtados ou sinistrados, etc.;

e) a subsunção do item ao conceito de insumos independe de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo em função de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração ou durante a prestação de serviço;

f) a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos é a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade das contribuições, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas;

g) para fins de interpretação do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, “fabricação de produtos” corresponde às hipóteses de industrialização firmadas na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e “produção de bens” refere-se às atividades que, conquanto não sejam consideradas industrialização, promovem: i) a transformação material de insumo(s) em um bem novo destinado à venda; ou ii) o desenvolvimento de seres vivos até alcançarem condição de serem comercializados;

h) havendo insumos em todo o processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, permite-se a apuração de créditos das contribuições em relação a insumos necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo);

i) não são considerados insumos os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc., ressalvadas as hipóteses em que a utilização do item é especificamente exigida pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades, como no caso dos equipamentos de proteção individual (EPI);

j) a parcela de um serviço-principal subcontratada pela pessoa jurídica prestadora-principal perante uma pessoa jurídica prestadora-subcontratada é considerada insumo na legislação das contribuições.

A partir da análise dos termos postos pelo Parecer, infere-se que este impõe a implicação da inovação trazida pelas teses formuladas ao julgamento do REsp 1.221.170/PR. Os critérios da essencialidade e da relevância foram elencados pelo Parecer no que tange à definição de insumo do PIS/PASEP e da COFINS, para fins de creditamento no regime não cumulativo, de forma a afastar o posicionamento anteriormente vigente à Receita Federal do Brasil, o qual aproximava o conceito de insumo do PIS e da COFINS àquele aplicável ao IPI, para fins de creditamento, aos termos das Instruções Normativas da Receita federal de nº 247/02 e 404/04.

4.4 Instrução Normativa nº 1911/2019 da Receita Federal

A legislação que rege as contribuições do PIS e COFINS os transformou, nos últimos anos, como os tributos de maior complexidade apurativa. Contemporaneamente, e por esta razão, são inúmeras as divergências de interpretações entre o Fisco e contribuintes, no que tange ao aproveitamento de créditos gerados por estas contribuições – o que colabora ao crescimento de questionamentos e debates judiciais e administrativos.

Contudo, a partir do julgamento do REsp 1.221.170/PR, o qual provocou a publicação do Parecer Normativo 5/2018 pela COSIT, as inovações trazidas pelas teses formuladas ao julgamento do referido Recurso Especial trouxeram

reverberações importantes à conceitualização do termo “insumos” no que tange ao creditamento de PIS/Pasep e COFINS frente ao regime não cumulativo. Para tanto, a fim de compactuar normativamente ao Parecer, a Receita Federal do Brasil publicou Instrução Normativa, de nº 1911/2019, a qual revoga a eficácia das Instruções anteriormente vigentes, quais sejam as de nº 247/02 e 404/04 e, desta forma, corrobora à ilegalidade declarada de seus termos.

Desta forma, necessária é a citação da Instrução Normativa RFB Nº 1911, de 11 de outubro de 2019, editada a fim de positivar a definição de insumo:

Art. 172. Para efeitos do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes, que integram o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

I - bens ou serviços que, mesmo utilizados após a finalização do processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços, tenham sua utilização decorrente de imposição legal;

II - bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes, que integram o processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços e que sejam considerados insumos na produção ou fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

III - combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços;

IV - bens ou serviços aplicados no desenvolvimento interno de ativos imobilizados sujeitos à exaustão e utilizados no processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços;

V - bens e serviços aplicados na fase de desenvolvimento de ativo intangível que resulte em:

a) insumo utilizado no processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços; ou

b) bem destinado à venda ou em serviço prestado a terceiros;

VI - embalagens de apresentação utilizadas nos bens destinados à venda;

VII - serviços de manutenção necessários ao funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados no processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços;

VIII - bens de reposição necessários ao funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados no processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços;

IX - serviços de transporte de produtos em elaboração realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica; e

X - bens ou serviços especificamente exigidos pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades, como no caso dos equipamentos de proteção individual (EPI).

Em que pese a Instrução Normativa ora referida venha a revogar as Instruções Normativas nº 247/2002, 404/2004, oriundas do mesmo órgão, frisa-se que esta também abre margem à interpretação do que pode ser inferido como insumo ao processo de produção de um produto ou prestação de um serviço determinado.

Ademais, cita, ao artigo 172, §1º, incisos I e X, o enquadramento ao conceito de insumo de bens ou serviços cuja utilização se dê em decorrência de imposição legal – inclusive, expressamente citando o exemplo de Equipamento de Proteção Individual.

A partir da colocação ora referida, a Receita Federal do Brasil abre margem de enquadramento ao conceito de insumo de todas os gastos suportados pela pessoa jurídica, oriundos de imposição legislativa, para fins de creditamento de PIS/Pasep e COFINS os quais, por sua natureza normativa, abrangem, intrinsecamente, os critérios de relevância e essencialidade ao processo produtivo, bem como de prestação de serviços.

5. DA IMPOSIÇÃO À ADEQUAÇÃO À LEI GERAL DE PROTEÇÃO DE DADOS

A Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (Lei 13.709/2018), que entrou em vigor em 18 de setembro de 2020, estabelece regras acerca do tratamento de dados pessoais de indivíduos por outros indivíduos ou pessoas jurídicas de direito público e privado, seja de forma física ou digital, com o objetivo de proteger direitos fundamentais e liberdades civis, como a privacidade – a qual, inclusive, fora trazida ao rol de direitos fundamentais, pela Emenda Constitucional 115, a qual modifica o art. 5º da Carta Magna:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

LXXIX - é assegurado, nos termos da lei, o direito à proteção dos dados pessoais, inclusive nos meios digitais.

O propósito da LGPD, portanto, é proporcionar transparência e proteção no tratamento de dados pessoais, garantindo aos indivíduos maior controle acerca do uso de suas informações pessoais.

Desta forma, a partir da vigência da Lei Geral de Proteção de Dados – Lei nº 13.709/2018, tornou-se necessário o esforço de instituições em prol da adequação às novas regras voltadas à proteção e ao tratamento de dados pessoais, considerando que toda interação com clientes; empregados; fornecedores e qualquer outro parceiro de negócios se dá a partir da coleta ou uso de dados, objeto da nova norma.

Imperioso citar que a LGPD estipula uma série de obrigações para todas as empresas públicas e privadas, com ou sem fins lucrativos, que realizem, dentre outras operações, o armazenamento, compartilhamento e eliminação de dados pessoais, seja de forma digital ou em meio físico, inclusive estabelecendo regras específicas para a transferência internacional de dados. Por essa razão, é de extrema importância que todas as empresas, independentemente de seu porte e segmento, estejam preparadas e munidas de informações para um efetivo processo de revisão e adequação das práticas de gestão à norma, de forma a avaliar os riscos pertinentes à

proteção de dados, planejar as mudanças internas necessárias a fim de garantir a segurança de tais informações de forma transparente. Cita-se, portanto, excerto da referida norma:

Art. 1º Esta Lei dispõe sobre o tratamento de dados pessoais, inclusive nos meios digitais, por pessoa natural ou por pessoa jurídica de direito público ou privado, com o objetivo de proteger os direitos fundamentais de liberdade e de privacidade e o livre desenvolvimento da personalidade da pessoa natural.

Parágrafo único. As normas gerais contidas nesta Lei são de interesse nacional e devem ser observadas pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Art. 2º A disciplina da proteção de dados pessoais tem como fundamentos:

- I - o respeito à privacidade;
- II - a autodeterminação informativa;
- III - a liberdade de expressão, de informação, de comunicação e de opinião;
- IV - a inviolabilidade da intimidade, da honra e da imagem;
- V - o desenvolvimento econômico e tecnológico e a inovação;
- VI - a livre iniciativa, a livre concorrência e a defesa do consumidor; e
- VII - os direitos humanos, o livre desenvolvimento da personalidade, a dignidade e o exercício da cidadania pelas pessoas naturais.

Art. 3º **Esta Lei aplica-se a qualquer operação de tratamento realizada por pessoa natural ou por pessoa jurídica de direito público ou privado, independentemente do meio, do país de sua sede ou do país onde estejam localizados os dados**, desde que:

- I - a operação de tratamento seja realizada no território nacional;
- II - a atividade de tratamento tenha por objetivo a oferta ou o fornecimento de bens ou serviços ou o tratamento de dados de indivíduos localizados no território nacional;
- II - a atividade de tratamento tenha por objetivo a oferta ou o fornecimento de bens ou serviços ou o tratamento de dados de indivíduos localizados no território nacional; ou
- II - a atividade de tratamento tenha por objetivo a oferta ou o fornecimento de bens ou serviços ou o tratamento de dados de indivíduos localizados no território nacional; ou
- III - os dados pessoais objeto do tratamento tenham sido coletados no território nacional.

§ 1º Consideram-se coletados no território nacional os dados pessoais cujo titular nele se encontre no momento da coleta.

§ 2º Excetua-se do disposto no inciso I deste artigo o tratamento de dados previsto no inciso IV do caput do art. 4º desta Lei.

Grifou-se.

Do excerto ora colacionado, infere-se o caráter mandatório da norma, demonstrando a necessidade, por força de lei, da adequação a fim de que seja possível pactuar com a proteção de dados – aplicável a todas as pessoas jurídicas, posto que todas incidem sobre o tratamento de dados pessoais. Para tanto, seu caráter compulsório não deve ser questionado, afinal, conforme infere Carlos Maximiliano⁵⁹:

“Não se pressupõe a existência de expressões supérfluas; em regra, supõe-se que a lei e contratos foram redigidos com esmero.”

Na medida em que a adequação à LGPD é mandatória no plano legislativo, no plano fático também o é – impulsionada pela necessidade de adequação encadeada, de forma que toda a cadeia produtiva e distributiva de um determinado produto ou da prestação de um serviço, esteja adequada à Lei 13.709/2018.

Por tal adequação constituir obrigatoriedade da pessoa jurídica, bem como pelo texto legislativo atribuir relação de responsabilidade jurídica aos controladores - pessoa natural ou jurídica, pública ou privada, a quem cabe decidir a respeito do tratamento de dados dos indivíduos; e operadores de dados - pessoa natural ou jurídica, pública ou privada, que trata os dados pessoais por designação do controlador, o fato de a instituição, qual seja o seu papel, perfizer entidade adequada à Lei Geral de Proteção de Dados, constitui condição *si ne qua non* para contratações entre pessoas jurídicas.

Desta forma, pela adequação à lei, confere-se competitividade às empresas adequadas – ou em demonstrado processo de adequação, frente às demais, viabilizando claro destacamento comercial e consequente desenvolvimento, o que gerará, em última instância, geração de maior receita empresarial.

Para fins de ilustração do outrora dito, cita-se a Lei 13.709/2018:

Seção III

Da Responsabilidade e do Ressarcimento de Danos

⁵⁹ MAXIMILIANO, Carlos. “Hermenêutica e aplicação do direito”. Forense: Rio de Janeiro, 1998, p. 251.

Art. 42. O controlador ou o operador que, em razão do exercício de atividade de tratamento de dados pessoais, causar a outrem dano patrimonial, moral, individual ou coletivo, em violação à legislação de proteção de dados pessoais, é obrigado a repará-lo.

§ 1º A fim de assegurar a efetiva indenização ao titular dos dados:

I - o operador responde solidariamente pelos danos causados pelo tratamento quando descumprir as obrigações da legislação de proteção de dados ou quando não tiver seguido as instruções lícitas do controlador, hipótese em que o operador equipara-se ao controlador, salvo nos casos de exclusão previstos no art. 43 desta Lei;

II - os controladores que estiverem diretamente envolvidos no tratamento do qual decorreram danos ao titular dos dados respondem solidariamente, salvo nos casos de exclusão previstos no art. 43 desta Lei.

§ 2º O juiz, no processo civil, poderá inverter o ônus da prova a favor do titular dos dados quando, a seu juízo, for verossímil a alegação, houver hipossuficiência para fins de produção de prova ou quando a produção de prova pelo titular resultar-lhe excessivamente onerosa.

§ 3º As ações de reparação por danos coletivos que tenham por objeto a responsabilização nos termos do caput deste artigo podem ser exercidas coletivamente em juízo, observado o disposto na legislação pertinente.

§ 4º Aquele que reparar o dano ao titular tem direito de regresso contra os demais responsáveis, na medida de sua participação no evento danoso.

Art. 43. Os agentes de tratamento só não serão responsabilizados quando provarem:

I - que não realizaram o tratamento de dados pessoais que lhes é atribuído;

II - que, embora tenham realizado o tratamento de dados pessoais que lhes é atribuído, não houve violação à legislação de proteção de dados; ou

III - que o dano é decorrente de culpa exclusiva do titular dos dados ou de terceiro.

Art. 44. O tratamento de dados pessoais será irregular quando deixar de observar a legislação ou quando não fornecer a segurança que o titular dele pode esperar, consideradas as circunstâncias relevantes, entre as quais:

I - o modo pelo qual é realizado;

II - o resultado e os riscos que razoavelmente dele se esperam;

III - as técnicas de tratamento de dados pessoais disponíveis à época em que foi realizado.

Parágrafo único. Responde pelos danos decorrentes da violação da segurança dos dados o controlador ou o operador que, ao deixar de adotar as medidas de segurança previstas no art. 46 desta Lei, der causa ao dano.

Art. 45. As hipóteses de violação do direito do titular no âmbito das relações de consumo permanecem sujeitas às regras de responsabilidade previstas na legislação pertinente.

Grifou-se.

Pela regra, passando por uma premissa de segurança e boas práticas, as empresas e instituições devem adotar medidas de segurança, técnicas e administrativas aptas a protegerem os dados pessoais de acessos não autorizados e de situações acidentais ou ilícitas de destruição, perda, alteração, comunicação ou qualquer forma de tratamento inadequado ou ilícito, revelando seu caráter vinculante.

5.1 Da possibilidade de enquadramento de adequações legais, ao conceito de Insumo.

A possibilidade de enquadramento dos gastos oriundos dos esforços empresariais realizados para a adequação à Lei Geral de Proteção de Dados é ainda motivo de debate judicial acerca do tema.

Neste tocante, como dito ao capítulo anterior, em julgamento de recurso especial sob o rito de recursos repetitivos, relatado pelo ministro Napoleão Nunes Maia Filho, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) definiu que, para fins de creditamento de PIS e Cofins, deve ser considerado insumo tudo aquilo que seja imprescindível para o desenvolvimento da atividade econômica.

A decisão declarou a ilegalidade das Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004 da Receita Federal, as quais foram revogadas pela Instrução Normativa RFB Nº 1911, de 11 de outubro de 2019 – cujo ensejo para criação fora, justamente, o julgado ora referido, por considerar que os limites previstos nos dois dispositivos restringiram indevidamente o conceito de insumo.

Nos termos do acórdão, “a aferição da essencialidade ou da relevância daqueles elementos na cadeia produtiva impõe análise casuística, porquanto sensivelmente dependente de instrução probatória”. Dessa forma, dá-se a possibilidade às instâncias de origem acerca da avaliação se o produto ou o serviço constitui elemento indispensável ao processo produtivo ou da execução do serviço, nos termos da referida decisão, pois prolatada por Tribunal Superior.

Para tanto, cita-se excerto da ementa do referido acórdão:

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

De mesma forma, imprescindível à discussão em comento é a citação do voto da Ministra Regina Helena Costa:

“Conforme já tive oportunidade de assinalar, ao comentar o regime da não-cumulatividade no que tange aos impostos, a não-cumulatividade representa autêntica aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva (...)

Em sendo assim, exsurge com clareza que, para a devida eficácia do sistema de não-cumulatividade, é fundamental a definição do conceito de insumo (...)

(...)

Nesse cenário, penso seja possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (...)

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.”

O julgamento da temática, ora cadastrada sob o nº 779, ao sistema de recursos repetitivos, fixou as seguintes teses a partir dos votos ora expostos e, apesar de elencados ao capítulo anterior, faz-se imperioso o reforço:

A. “É ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não cumulatividade da contribuição ao PIS e à Cofins, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.”

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.”

Como bem-dito ao voto da Ministra Regina Helena Costa, o caráter relevante de todos aqueles dispêndios que poderão ser considerados insumos no que tange ao creditamento frente ao PIS/Pasep e COFINS, no regime não cumulativo, se revela em todo o item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, pelas singularidades da cadeia produtiva ou por imposição legal.

Através do referido voto proferido pela Ministra, os gastos suportados pela pessoa jurídica - cuja faixa de faturamento é capaz de enquadrá-la ao Lucro Real, portanto, no regime não cumulativo de apuração do PIS/Pasep e da Cofins, estão abarcados pelos dois principais requisitos arguidos ao voto: a necessidade de investimento por imposição legal e a integração ao processo produtivo – posto que, pelo conceito de Privacy by Design - princípio de governança, previsto no art. 46 da LGPD, determina que todos os agentes de tratamento de dados devem incorporar a privacidade a todos os estágios (modelagem, operação, gerenciamento e encerramento) de um determinado sistema, projeto ou negócio.

Para tanto, colaciona-se o art. 46 da Lei 13.709/2018

Art. 46. Os agentes de tratamento devem adotar medidas de segurança, técnicas e administrativas aptas a proteger os dados pessoais de acessos não autorizados e de situações acidentais ou ilícitas de destruição, perda, alteração, comunicação ou qualquer forma de tratamento inadequado ou ilícito.

§ 1º A autoridade nacional poderá dispor sobre padrões técnicos mínimos para tornar aplicável o disposto no caput deste artigo, considerados a natureza das informações tratadas, as características específicas do tratamento e o estado atual da tecnologia, especialmente no caso de dados pessoais sensíveis, assim como os princípios previstos no caput do art. 6º desta Lei.

§ 2º As medidas de que trata o caput deste artigo deverão ser observadas desde a fase de concepção do produto ou do serviço até a sua execução.

Grifou-se.

De mesma forma, como anteriormente demonstrado, a Receita Federal publicou o parecer normativo Cosit nº5, alinhando-se ao entendimento do STJ. Nos termos do parecer, enquanto a essencialidade é determinada pela dependência da atividade econômica do bem ou serviço em questão, que deve ser “elemento estrutural e inseparável” do processo produtivo, o critério de relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva ou por imposição legal”⁶⁰.

Infere-se, portanto, que o referido parecer impõe a implicação da inovação trazida pelas teses formuladas ao julgamento do REsp 1.221.170/PR, pois decisão vinculante.

Apesar de vinculante o elencado pela decisão proferida ao REsp 1.221.170/PR, demonstrar-se-á, à seção subsequente, a ocorrência de decisão desfavorável ao contribuinte, que contraria os preceitos do estabelecido pelo Tema 779 do STJ.

5.1.1 Dos Gastos necessários à adequação à Lei Geral de Proteção de Dados, conforme normativa

A Lei 13.709/2018 impõe às pessoas jurídicas uma série de medidas a serem tomadas para garantir a proteção dos dados por estas utilizados com finalidade econômica.

Conforme os artigos ora colacionados, oriundos da Lei Geral de Proteção de Dados, o Controlador, ou seja, a pessoa jurídica encarregada pelo tratamento de dados pessoais deverá cumprir com os requisitos da lei para que o tratamento de

⁶⁰ BRANCO, Mariana. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/gastos-com-lgpd-geram-creditos-de-pis-e-cofins-defendem-especialistas-02082021> Acesso em 30 de outubro de 2022.

dados possa ser continuado e que este esteja de acordo com o ordenamento normativo:

Art. 6º As atividades de tratamento de dados pessoais deverão observar a boa-fé e os seguintes princípios:

I - finalidade: realização do tratamento para propósitos legítimos, específicos, explícitos e informados ao titular, sem possibilidade de tratamento posterior de forma incompatível com essas finalidades;

II - adequação: compatibilidade do tratamento com as finalidades informadas ao titular, de acordo com o contexto do tratamento;

III - necessidade: limitação do tratamento ao mínimo necessário para a realização de suas finalidades, com abrangência dos dados pertinentes, proporcionais e não excessivos em relação às finalidades do tratamento de dados;

IV - livre acesso: garantia, aos titulares, de consulta facilitada e gratuita sobre a forma e a duração do tratamento, bem como sobre a integralidade de seus dados pessoais;

V - qualidade dos dados: garantia, aos titulares, de exatidão, clareza, relevância e atualização dos dados, de acordo com a necessidade e para o cumprimento da finalidade de seu tratamento;

VI - transparência: garantia, aos titulares, de informações claras, precisas e facilmente acessíveis sobre a realização do tratamento e os respectivos agentes de tratamento, observados os segredos comercial e industrial;

VII - segurança: utilização de medidas técnicas e administrativas aptas a proteger os dados pessoais de acessos não autorizados e de situações acidentais ou ilícitas de destruição, perda, alteração, comunicação ou difusão;

VIII - prevenção: adoção de medidas para prevenir a ocorrência de danos em virtude do tratamento de dados pessoais;

IX - não discriminação: impossibilidade de realização do tratamento para fins discriminatórios ilícitos ou abusivos;

X - responsabilização e prestação de contas: demonstração, pelo agente, da adoção de medidas eficazes e capazes de comprovar a observância e o cumprimento das normas de proteção de dados pessoais e, inclusive, da eficácia dessas medidas.

(...)

Art. 9º O titular tem direito ao acesso facilitado às informações sobre o tratamento de seus dados, que deverão ser disponibilizadas de forma clara, adequada e ostensiva acerca de, entre outras características previstas em regulamentação para o atendimento do princípio do livre acesso:

I - finalidade específica do tratamento;

II - forma e duração do tratamento, observados os segredos comercial e industrial;

III - identificação do controlador;

IV - informações de contato do controlador;

V - informações acerca do uso compartilhado de dados pelo controlador e a finalidade;

VI - responsabilidades dos agentes que realizarão o tratamento; e

VII - direitos do titular, com menção explícita aos direitos contidos no art. 18 desta Lei.

§ 1º Na hipótese em que o consentimento é requerido, esse será considerado nulo caso as informações fornecidas ao titular tenham conteúdo enganoso ou abusivo ou não tenham sido apresentadas previamente com transparência, de forma clara e inequívoca.

§ 2º Na hipótese em que o consentimento é requerido, se houver mudanças da finalidade para o tratamento de dados pessoais não compatíveis com o consentimento original, o controlador deverá informar previamente o titular sobre as mudanças de finalidade, podendo o titular revogar o consentimento, caso discorde das alterações.

§ 3º Quando o tratamento de dados pessoais for condição para o fornecimento de produto ou de serviço ou para o exercício de direito, o titular será informado com destaque sobre esse fato e sobre os meios pelos quais poderá exercer os direitos do titular elencados no art. 18 desta Lei.

Do excerto ora colacionado, infere-se que a empresa responsável pelo tratamento de dados pessoais deverá garantir a proteção destes, por meio de ações administrativas e controles internos, os quais, para que seja possível a demonstração de boa-fé do controlador, deverá ser registrado e de fácil acesso ao titular de dados.

Neste íterim, frisa-se que, para atendimento à norma, as pessoas jurídicas deverão fazer investimentos para que seja possível a comprovação de boa-fé, como outrora referido na norma. Desta forma, os investimentos em treinamento, mapeamento de fluxo de dados, gestão de dados e, inclusive, contratação de serviços de Encarregado de Dados especializado e dedicado para este fim tem, por única finalidade o atendimento da lei, perfazendo os critérios de essencialidade e relevância dos referidos gastos.

De forma à compactuar com o elencado ao tema 779 STJ, é possível o enquadramento dos referidos gastos ao conceito de insumo, uma vez comprovada a sua funcionalidade.

5.1.2 Do julgamento do Mandado de Segurança nº 5003440-04.2021.4.03.6000

Ao ano de 2021, a empresa TNG COMERCIO DE ROUPAS LTDA impetrou Mandado de Segurança Cível, o qual tramitou sob o nº 5003440-04.2021.4.03.6000, junto à 4ª Vara Federal de Campo Grande, MS, a fim de pleitear o creditamento frente ao PIS/Pasep e COFINS, no regime não cumulativo, de gastos suportados pela empresa para adequação à Lei Geral de Proteção de Dados.

Para tanto ilustrar, colaciona-se a sentença ora proferida:

S E N T E N Ç A

TNG COMÉRCIO DE ROUPAS LTDA e TB INDÚSTRIA e COMÉRCIO DE CONFECÇÃO DE ROUPAS LTDA impetraram o presente MANDADO DE SEGURANÇA, apontando o DELEGADO DA DELEGACIA ESPECIAL DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM CAMPO GRANDE/MS como autoridade coatora.

Sustentam serem pessoas jurídicas regularmente constituídas no País, dedicando-se à industrialização e à comercialização de artigos de vestuário e acessórios. Nessas condições, são contribuintes da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (“COFINS”) e da contribuição para o Programa de Integração Social (“PIS”), de competência da União (CF, artigos 149 e 195), incidentes sobre o faturamento, estando sujeitas ao regime não cumulativo, regido nos termos do artigo 1º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (PIS) e do artigo 1º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (COFINS).

Aduzem que a recente Lei Geral de Proteção de Dados – LGPD (Lei nº 13.709/2018) instituiu uma série de obrigações para as empresas em relação ao manuseio e à guarda de informações de terceiros, especialmente clientes, mas também em relação a fornecedores e colaboradores.

Entendem, em síntese, que os gastos para que as empresas estejam em conformidade com o novo estatuto sobre proteção de dados ... incluem-se no conceito de insumos para fins de creditamento de PIS e COFINS, nos termos da legislação em vigor, consoante entendimento pacificado no âmbito do E. Superior Tribunal de Justiça.

Assim, pedem o reconhecimento do direito, em sede de liminar, de apurarem créditos de PIS e COFINS, na modalidade aquisição de insumos, sobre os gastos incorridos com a implementação e a manutenção dos seus programas de proteção de dados e de conformidade com a LGPD, que constituem verdadeiros insumos relevantes às atividades-fim das Impetrantes, afastando-se qualquer ato tendente a exigir tais valores ou a impedir, por conta do seu não reconhecimento, a apuração dos créditos da não cumulatividade, conforme previsto nos arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Pugnam ainda pelo reconhecimento do direito à compensação do que pagaram a maior a título de PIS e COFINS, nos últimos cinco anos,

atualizados pela SELIC, na norma do art. 74, da Lei nº 9.430, de 27 de novembro de 1996.

(...)

Decido.

Rejeito a preliminar arguida pela autoridade, porquanto prova alguma precisa ser feita para avaliar se devem ou não serem considerados como insumos os investimentos necessários ao cumprimento das normas da Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD).

(...)

As Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, anteriores à EC nº 42/2003, elencaram as hipóteses não-cumulativas da contribuição para o PIS e COFINS e elevaram as alíquotas dessas contribuições para 1,65% e 7,6%, respectivamente, elevação essa compensada com a possibilidade de o contribuinte deduzir, do tributo devido, seus créditos de contribuição para o PIS e COFINS embutidos no valor de bens e serviços adquiridos em suas atividades empresariais.

O aproveitamento de bens e serviços utilizados como insumo na produção ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, para fins de creditamento e dedução dos respectivos valores da base de cálculo da contribuição para o PIS foi previsto no art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002, da seguinte forma:

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; (...)

E, no que diz com a COFINS, a previsão consta no art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003, nos seguintes termos:

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; (...).

Como se vê, as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 não definem o que se pode considerar como insumos para fins de aproveitamento no sistema da não-cumulatividade de PIS e COFINS.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil editou as Instruções Normativas nº 247/2002 (PIS/PASEP) e nº 404/04 (COFINS), as quais foram consideradas ilegais pelo Superior Tribunal de Justiça, por restringir o conceito de insumos.

Com efeito, no julgamento do REsp repetitivo nº 1.221.170/PR (Temas 779 e 780), **a jurisprudência restou firmada no sentido de que o conceito de insumo deve ser verificado de acordo com os critérios de essencialidade e relevância, considerando-se sua imprescindibilidade e importância para o desenvolvimento da atividade social:**

Eis a ementa do referido julgado:

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

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

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

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

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (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.

(STJ - REsp: 1221170 PR 2010/0209115-0, Relator: Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO,

Data de Julgamento: 22/02/2018, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 24/04/2018)

Entendeu aquela Corte Superior que um determinado bem ou serviço pode ser considerado insumo (a) pelo critério da essencialidade, segundo o qual o insumo é elemento estrutural e inseparável do processo produtivo; ou (b) pelo critério da relevância, o que pode ocorrer (b.1) em razão de particularidades de cada processo produtivo (tendo sido exemplificado o caso da água, que ocupa importância diferente em diversos processos produtivos, ainda que de praticamente todos faça parte); e (b.2) em razão de exigências legais (caso, por exemplo, da utilização de EPIs para determinadas atividades).

No referido jugado a Ministra Regina Helena Costa definiu a essencialidade como "o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do

serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência". Na mesma esteira, definiu a noção de relevância como a qualidade "identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva."

Destaco que, em aditamento ao voto proferido, o Ministro Mauro Campbell Marques esclareceu que a adoção dos critérios supra referidos não impede a aplicação do "teste da subtração":

Registro que o "teste de subtração" é a própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (...).

Desse modo, é o "teste de subtração" que revelará a imprescindibilidade e a importância do bem no processo produtivo, somente havendo falar em caracterização como insumo quando a subtração do bem ou serviço em questão resultar na impossibilidade de realização da atividade empresarial ou, no mínimo, lhe acarretar substancial perda de qualidade.

No caso dos autos, pretende a autora considerar como insumos os gastos necessários ao cumprimento das obrigações relacionadas com a Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais – LGPD (Lei nº 13.909, de 14 de agosto de 2018).

Tratando-se de investimentos obrigatórios, inclusive sob pena de aplicação de sanções ao infrator das normas da referida Lei 13.909/2018, estimo que os custos correspondentes devem ser enquadrados como insumos, nos termos do precedente acima citado. Com efeito, o tratamento dos dados pessoais não fica a critério do comerciante, devendo então os custos respectivos serem reputados como necessários, imprescindíveis ao alcance dos objetivos comerciais

Diante do exposto, concedo a segurança para: (1) – determinar que a autoridade coatora considere como insumos as despesas comprovadas pela impetrante com o cumprimento das normas da Lei nº 13.909, de 14 de agosto de 2018, ressalvando-se o poder-dever fiscalizatório da Receita Federal para análise e conferência contábil e documental; (2) – reconhecer o direito da impetrante de realizar a compensação dos valores eventualmente pagos a maior, corrigidos pela SELIC, com os débitos de sua responsabilidade, nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430/96, desde que transitada em julgado esta sentença. Condeno a Fazenda a reembolsar as custas adiantadas pelas impetrantes. Sem custas remanescentes. Sem honorários.

P.R.I. Sentença sujeita a reexame necessário.

Grifou-se.

Do excerto ora colacionado, infere-se o deferimento, ao primeiro grau de jurisdição, acerca da viabilidade de enquadramento ao conceito de insumo os gastos suportados pela referida empresa no que tange à adequação à Lei Geral de Proteção de Dados – de forma a consoante ao enunciado pelo julgamento do REsp repetitivo nº 1.221.170/PR (Temas 779 e 780).

5.1.3 Do julgamento da demanda do Mandado de Segurança nº 5003440-04.2021.4.03.6000 frente à segunda instância, TRF3

A decisão em epígrafe fora recorrida pela Autoridade, sob a forma de apelação, a qual foi pela 6ª Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, sob o nº 5003440-04.2021.4.03.6000.

Para tanto ilustrar, colaciona-se a ementa da decisão proferida pelo Tribunal:

E M E N T A APELAÇÃO E REMESSA NECESSSÁRIA. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS/COFINS. SISTEMA NÃO-CUMULATIVO. CREDITAMENTO DE DESPESAS NA QUALIDADE DE INSUMOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA PARA O DESEMPENHO DA ATIVIDADE EMPRESARIAL. PRETENSÃO DE ANÁLISE EM ABSTRATO DE UMA PLURALIDADE DE DESCRIÇÕES GENÉRICAS. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE PROVA PRÉ-CONSTITUÍDA DO DIREITO LÍQUIDO E CERTO ALEGADO. E MAIS: DESPESAS QUE, IN CASU, CONSTITUEM MERO CUSTO OPERACIONAL DA EMPRESA. RECURSO PROVIDO. SEGURANÇA DENEGADA.

1. Nossa jurisprudência sedimentou-se no sentido de que o conceito de insumo previsto nas leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, para fins de creditamento do PIS/COFINS, **está vinculado à essencialidade ou relevância do bem ou do serviço ao desenvolvimento da atividade empresarial desempenhado pelo contribuinte, ou seja, a sua consuntibilidade direta ou indireta naquele processo econômico** (v.g., REsp 1221170 / PR / STJ - PRIMEIRA SEÇÃO / MIN. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO / DJe 24/04/2018).

2. Na singularidade, pretende a impetrante ver reconhecido seu direito de creditamento dos “gastos incorridos com a implementação e a manutenção dos seus programas de proteção de dados e de conformidade com a LGPD”, sem comprovar ou sequer especificar quais gastos seriam esses, questão que, evidentemente, não cabe ser abordada em sede de mandado de segurança (que exige prova pré-constituída do direito líquido e certo tido como violado e não comporta fase instrutória).

3. Ainda que desconsidere a inespecificidade das despesas elencadas pela impetrante, o argumento não se sustenta. A uma, pois a Lei nº 13.709/2018 não impõe à impetrante (ou a qualquer empresa), expressamente, a assunção de despesas, limitando-se a estabelecer normas gerais sobre o tratamento de dados pessoais (até por isso, invocando o que dito anteriormente, a parte não é capaz de identificar quais despesas decorrem da referida lei, aduzindo argumento genérico). Ademais, é certo que a implementação e manutenção de programas de proteção de dados, diante do ramo de atividade da impetrante (indústria e comércio de artigos de vestuário e acessórios), não constituem insumo para fins de creditamento de PIS/COFINS, mas custo operacional da empresa, ou seja, ônus da atividade que realiza. Precedentes.

4. Apelação e remessa necessária providas. Segurança denegada.

(TRF-3 - ApelRemNec: 50034400420214036000 MS, Relator: Desembargador Federal LUIS ANTONIO JOHONSOM DI SALVO, Data de Julgamento: 11/02/2022, 6ª Turma, Data de Publicação: Intimação via sistema DATA: 17/02/2022)

Grifou-se.

Segundo o relator, desembargador Johonsom Di Salvo:

“A implementação e manutenção de programas de proteção de dados, diante do ramo de atividade da impetrante (indústria e comércio de artigos de vestuário e acessórios), não constituem insumo para fins de creditamento de PIS/ Cofins, mas custo operacional da empresa, ou seja, ônus da atividade que realiza”

Para tanto, em seu voto, o desembargador relator utilizou jurisprudência do próprio TRF3 como fundamentação de sua decisão.

Colacionar-se-á, portanto, excerto do referido voto, bem como a jurisprudência do Tribunal, que embasaram o posicionamento do juízo:

VOTO

A pretensão da impetrante em creditar-se das contribuições do PIS/COFINS sobre os valores pagos a título de insumos é tema que envolve créditos públicos, que não cabe ao Judiciário dispensar inopinadamente. Até porque a jurisprudência pátria já sedimentou que somente configurará insumo o bem ou serviço integrante direto do processo de formação do produto final ou da prestação de serviço final, participando, consequentemente, de forma direta também na formação da receita a ser tributada. In verbis .

(...)

APELAÇÃO E REEXAME NECESSÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO DE PIS/COFINS POR INSUMOS. DESPESAS DE VENDAS, FINANCEIRAS E ADMINISTRATIVAS NÃO SE ADEQUAM AO CONCEITO FIXADO PELO STJ NO RESP 1.221.170. CUSTO DO TRANSPORTE ATRELADO À AQUISIÇÃO DE INSUMOS. CREDITAMENTO. A ATIVIDADE DE TRANSPORTE DAS MERCADORIAS É INTRÍNSECA AO OBJETO SOCIAL. OS RESPECTIVOS CUSTOS FICAM ENQUADRADOS COMO INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE DE SE IDENTIFICAR TODOS OS CUSTOS ELENCADOS COMO INSUMOS A PARTIR TÃO SOMENTE DO OBJETO SOCIAL DA IMPETRANTE. RECURSO E REEXAME PARCIALMENTE PROVIDOS PARA CONCEDER PARCIALMENTE A SEGURANÇA.

1. Questão de ordem acolhida para substituição de acórdão anterior (ID nº 141262407) que apresentava erro material por esse.

2. O conceito de insumo previsto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03 para fins de creditamento do PIS/COFINS sofreu recente interpretação pelo STJ, afastando-se a delimitação imposta pelas IN's SRF 247/02 e 404/04. Assentou-se, por maioria, a teoria intermediária exposta pelos E. Min's Mauro Campbell e Regina Helena Costa, e acompanhada pelo E. Ministro Relator, ficando o significado de insumo vinculado à essencialidade ou relevância do bem ou do serviço frente ao desenvolvimento do processo produtivo desempenhado pelo contribuinte, seja sua consuntibilidade direta ou indireta naquele processo.

3. Tomou-se por premissa a impossibilidade de se equiparar o conceito de insumo no sistema não cumulativo do PIS/COFINS com aquele utilizado para o creditamento do IPI, como disposto pelas IN SRF 247/02 e na IN 404/04, já que os tributos refletem signos econômicos distintos e ausente norma legal autorizando a equiparação. Ficou consignado que a restrição da incidência do IPI a saída de produtos industrializados permite a restrição de seu creditamento a insumos que participem diretamente do processo de industrialização, como aventado em sua legislação de regência. Por seu turno, o escopo do PIS/COFINS abrange a receita ou o faturamento empresarial, fato gerador mais amplo e não conexo a determinado produto, não admitindo igual restrição quando regido pela não cumulatividade.

4. Afastou-se também a equiparação do conceito àquele previsto para o IRPJ – mais precisamente, a equiparação ao conceito de custas e despesas -, sob pena de se confundir o PIS/COFINS com a CSLL. Com efeito, admitir amplo creditamento, não só sobre bens e serviços vinculados à atividade empresarial pela essencialidade ou relevância, acabaria por tornar incidente o PIS/COFINS sobre o lucro operacional, restringindo a fonte de custeio para a Seguridade Social prevista no art. 195, I, b, da CF.

5. Excluídos os parâmetros previstos para o IPI e para o IRPJ, balizou-se o termo insumo para fins de creditamento do PIS/COFINS a partir da essencialidade e relevância de determinado bem ou serviço no processo produtivo realizado pelo contribuinte daquelas contribuições. Concluiu-se que o conceito de insumo para o creditamento do PIS/COFINS não se confunde com o conceito de custos e despesas previstos para o imposto de renda, pois se deturparia o fato gerador constitucionalmente previsto para aquelas contribuições sociais, identificando a ideia de receita/faturamento com a de lucro empresarial.

6. Ao apontar a diferenciação, o E. Min. Mauro Campbell, trazendo as lições de José Carlos Marion, elenca como despesas operacionais não identificadas como insumos as seguintes notas contábeis: as despesas de vendas, incluindo os custos de promoção do produto até sua colocação ao consumidor (comercialização e distribuição); as despesas administrativas, sendo aquelas necessárias para administrar a empresa; e as despesas financeiras, relativas a remunerações aos capitais de terceiros.

7. Acolhendo o posicionamento, tem-se como indevido o creditamento perante as seguintes despesas de caráter financeiro: yy) despesas bancárias com cobrança e encargos financeiros; bem como as seguintes despesas de caráter comercial: mm) despesas com feiras, exposições, marketing e publicidade.

8. Afasta-se também o creditamento das seguintes despesas administrativas: z) Material de expediente; bb) Cessão de software; cc) Serviços de limpeza e conservação; nn) material de segurança; oo) viagens e estadias com viagens do pessoal ligado aos setores administrativos e operacionais; pp) manutenção de móveis e utensílios relacionados aos setores administrativos e operacionais; qq) manutenção de veículos próprios utilizados pelos setores administrativos e operacionais; rr) Despesas com informática, inclusive

processamento e transmissão de dados, relacionadas aos setores administrativos e operacionais; ss) bens de natureza permanente, que em razão do baixo valor não enquadrados no ativo permanente, ligados aos setores administrativos e operacionais; tt) transporte de documentos com motoboy, voltado aos setores administrativos; uu) refeições e lanches para funcionários dos setores administrativos e operacionais em viagens; vv) materiais de limpeza utilizados nos setores administrativos e setores operacionais; ww) serviços de profissionais jurídicos em face da legislação de trânsito; xx) Telefonia telefones fixo e celular ligados aos setores administrativos e aos setores operacionais.

9. Não se nega que parte do trabalho dispendido na empresa por seus empregados é essencial e relevante para seu processo produtivo, caracterizando a contraprestação por este trabalho, em última instância, como insumo. Porém, o creditamento do PIS/COFINS segue os ditames legais e, no ponto, o art. 3º, § 2º, I, das Leis 10.637/02 e 10.833/03 expressamente vedam o direito de crédito quanto a valores de mão de obra pagas a pessoa física. A jurisprudência firmada pelo STJ em nada afetou o referido termo legal, submetido o regime não cumulativo previsto no art. 195, § 12, da CF ao regramento legal.

10. Fica vedado o creditamento quanto a: dd) refeições, uniformes, alimentação, inclusive sob a forma de vale-refeição ou vale-alimentação e vale-transporte; ee) despesas com a folha de pagamento dos motoristas; ff) comissões a representantes comerciais; gg) assistência médica (Planos de Saúde) paga em benefícios dos funcionários; hh) uniformes disponibilizados aos funcionários; ii) despesas com automóveis próprios para deslocamento de pessoal, transporte de funcionários e vale-transporte de funcionários; jj) alimentação de funcionários dos setores administrativos e das áreas operacionais; ll) selos ANTT, taxas DETRAN, CONTRAN e outros, cursos e treinamentos, p. ex. Curso para Motoristas Obrigatório pelo Código de Trânsito Brasileiro TPP/ MOPP (Movimentação Operacional de Produtos Perigosos) pagos em prol dos funcionários dos setores operacionais e administrativos, incluindo despesas necessárias como, p. ex., deslocamento e hotéis em outras localidades. Em determinadas notas – o pagamento de planos de saúde e as despesas como automóveis e transporte de funcionários - afasta-se também a relevância e a essencialidade dos custos para a atividade empresarial, ausente determinação legal para tanto.

11. Atenta-se para o conceito de relevância de um insumo também quando derivado de uma imposição legal. Ocorre que a impetrante apenas elencou uma série de custos suportados na atividade empresarial, sem provar sua existência – impossibilitada a presunção de sua ocorrência - ou especificar qualquer exigência normativa que os justificasse, lembrando que, utilizada a via mandamental, deveria se desincumbir do ônus já em sua inicial, com a documentação pertinente. Não o fazendo, fica afastado o direito líquido e certo de se creditar das seguintes despesas: s) equipamentos de proteção individual – EPI; t) equipamentos para a sinalização e isolamento a área a ocorrência, em caso de avaria do veículo, acidente ou emergência nas rodovias; z) serviços de inspeção veicular e ll) selos ANTT, taxas DETRAN, CONTRAN e outros, cursos e treinamentos, p. ex. Curso para Motoristas Obrigatório pelo Código de Trânsito Brasileiro TPP/ MOPP (Movimentação Operacional de Produtos Perigosos) pagos em prol dos funcionários dos setores operacionais e administrativos.

12. Não há de se confundir o conceito de insumo com o de carga tributária ou de encargos administrativos incidentes na operação empresarial, não se adequando como tal despesas decorrentes de taxas devidas ao DETRAN ou de encargos exigidos pela ANTT.

13. De acordo com sua inicial, a impetrante tem por objeto social o tratamento de madeiras em geral, indústria e comércio varejista e atacadista de madeiras tratadas, in natura e dormentes de concreto e serviços de serraria sem desdobramentos de madeiras, utilizando frota própria de veículos automotores para o transporte de suas mercadorias. Os custos de frete ou transporte e armazenagem têm disciplina específica no art. 3º, IX, da Lei 10.833/03, garantindo o creditamento referente àqueles valores quando da aquisição de insumos (art. 3º, II) ou de produtos para revenda (art. 3º, I), caso o ônus seja suportado pelo vendedor. Nestas situações, somente quando integrantes do custo de aquisição de um insumo ou de um produto para revenda, poderão integrar a base de cálculo dos créditos de PIS/COFINS (ApCiv 5011674-68.2018.4.03.6100 / TRF3 – SEXTA TURMA / DES. FED. JOHONSOM DI SALVO / e - DJF3 Judicial 1 DATA: 23/12/2019). Nesse ponto, conclui-se pela admissibilidade do creditamento quanto ao “q) frete aplicado na prestação de serviços e no transporte de insumos”.

14. Em se tratando de atividade empresarial cujo objeto não se resume à alienação dos produtos oferecidos, como também abarca o transporte daquelas mercadorias até o adquirente, sendo este serviço ponto nodal daquela atividade, tem-se que os custos dispendidos no transporte ficam caracterizados como insumo para fins de creditamento do PIS/COFINS. Precedentes.

15. Observadas as características de seu objeto social, tem a impetrante o direito de tomar créditos de PIS/COFINS advindos das aquisições de combustíveis, lubrificantes e autopeças utilizadas em seus veículos para o transporte de mercadorias ao adquirente. Por ser decorrência lógica do serviço de transporte, bem como dos termos do inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/03, assegura-lhe também o creditamento perante: os custos de armazenagem daquelas mercadorias; o aluguel de veículos; o seguro de carga obrigatório por parte do transportador, conforme art. 20, alíneas ‘h’ e ‘m’, do Decreto-lei nº 73/66 e art. 13, da Lei nº 11.442/2007); o custo de serviços de carga e descarga; e o custo de serviços de subcontratação de serviços de transporte e armazenagem.

16. Demais notas tidas como dispêndios referentes ao serviço de transporte não permitem tal presunção, exigindo da impetrante não só a prova de sua existência, como da sua efetiva imprescindibilidade ou relevância para a operação empresarial, seja para fins de segurança da mercadoria e do próprio transporte, monitoramento, ou pelas exigências do mercado em que atua. Notadamente, impossibilitado o juízo de deduzir a qualidade da despesa diante tão só do objeto social da parte, cumpre a mesma a sua comprovação – e de pronto, escolhida a via mandamental. (TRF 3ª Região, 6ª Turma, ApelRemNec - APELAÇÃO / REMESSA NECESSÁRIA - 5003214-68.2018.4.03.6108, Rel. Desembargador Federal LUIS ANTONIO JOHONSOM DI SALVO, julgado em 05/10/2020, Intimação via sistema DATA: 08/10/2020)

Grifos do juízo.

Em que pese a decisão do desembargador relator tome como fundamento o julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, o faz de maneira equivocada.

À ementa do julgamento do recurso de apelação, coloca-se que a jurisprudência sedimentou-se no sentido de que o conceito de insumo previsto nas

leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, para fins de creditamento do PIS/COFINS, está vinculado à essencialidade ou relevância do bem ou do serviço ao desenvolvimento da atividade empresarial desempenhado pelo contribuinte, ou seja, a sua consuntibilidade direta ou indireta naquele processo econômico⁶¹, conforme estabelecido pelo precedente jurisprudencial firmado pelo Superior Tribunal de Justiça.

Contudo, conforme excerto do voto do referido desembargador relator da decisão, é frisado que:

(...) somente configurará insumo o bem ou serviço **integrante direto** do processo de formação do produto final ou da prestação de serviço final, participando, consequentemente, de forma direta também na formação da receita a ser tributada.

Grifou-se.

Ora, conforme anteriormente destacado a este trabalho, a decisão oriunda do Superior Tribunal de Justiça gerou precedente judicial acerca do tema citado, nos termos de⁶²:

Uma decisão do STJ em determinado sentido trata-se de um precedente. Tem aplicação para as partes diretamente envolvidas no processo e não possui efeito vinculante.

Caso se trate de um recurso especial repetitivo, a tese firmada neste único julgamento deverá ser aplicada para a solução das demais causas que versem sobre o mesmo tema, tanto em tramitação no STJ, como nas demais instâncias da Justiça brasileira. Elas servem para orientar os magistrados, mas não obrigam que os demais julgadores a observem, como ocorre com algumas decisões do Supremo Tribunal Federal.

O STJ é um tribunal de precedentes. Quando há um conjunto de decisões judiciais que interpretam determinada norma da mesma forma, cria-se jurisprudência. Esta jurisprudência, estável e sólida, é o que deve orientar os magistrados de todo o país na solução de conflitos.

Contudo, apesar de não possuir efeito vinculante, a decisão proferida ao REsp nº 1.221.170/PR consolidou a ilegalidade das Instruções Normativas 247/2002 e

⁶¹ REsp 1221170 / PR / STJ - PRIMEIRA SEÇÃO / MIN. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO / DJe 24/04/2018

⁶² Disponível em: <https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Comunicacao/Informacoes-a-imprensa/Informacoes-essenciais-sobre-processos#:~:text=Jurisprud%C3%Aancia%20e%20alcance%20da%20decis%C3%A3o,e%20n%C3%A3o%20possui%20efeito%20vinculante> Acesso em 05 de novembro de 2022.

404/2004 da Receita Federal, dando origem à Instrução Normativa RFB Nº 1911 de 11 de outubro de 2019 – a qual considera insumo como bens ou serviços especificamente exigidos pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades, ao seu artigo 172, inciso X.

Consoante, o Parecer Normativo nº 5 do COSIT, afirma:

(...)

e) a subsunção do item ao conceito de insumos independe de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo em função de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração ou durante a prestação de serviço;

(...)

i) não são considerados insumos os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc., **ressalvadas as hipóteses em que a utilização do item é especificamente exigida pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços** por parte da mão de obra empregada nessas atividades, como no caso dos equipamentos de proteção individual (EPI);

Grifou-se.

Desta forma, a decisão prolatada em acórdão, pelo Tribunal Regional Federal da Terceira Região perfaz decisão contrária às normativas veiculadas pela própria Receita Federal e, em última instância, desrespeita a jurisprudência firmada pela Superior Tribunal de Justiça.

De forma contrária ao que fora posto pelo desembargador relator, em seu voto, segundo as normativas e jurisprudência de Tribunal Superior, configurará insumo o bem ou serviço integrante direto ou indiretamente do processo de formação do produto final ou da prestação de serviço final, bem como aqueles que, por sua essencialidade e relevância deste não puderem ser desvinculadas – conforme exhaustivamente demonstrado ao longo do presente escrito.

Ademais, cumpre esclarecer que, para seu embasamento, o desembargador relator utilizou jurisprudência que pouco se enquadra à matéria ora apresentada. Conforme ementa supramencionada, o intento de creditamento apresentado à esta

não se trata de dispêndio oriundo de obrigação legal, diferentemente daqueles realizados para adequação empresarial à Lei Geral de Proteção de Dados.

A Lei Geral de Proteção de Dados, por seu caráter normativo, perfaz obrigação legal – ou seja, seu cumprimento não é facultado às empresas, as quais, inclusive, poderão ser multadas pelo não cumprimento, o que, é capaz de enquadrá-la ao conceito de insumo definido pelo REsp nº 1.221.170/PR e suas consequentes reverberações normativas e jurisprudenciais.

5.1.4 Da necessidade de Planejamento Tributário para a correta Instrução Probatória às lides que pleiteiam o creditamento de gastos suportados pela pessoa jurídica, para fins de adequação à Lei 13.709/2018, frente ao PIS/Pasep e COFINS

O planejamento tributário, também chamado de elisão fiscal, pode ser definido como ferramenta de economia tributária e compliance fiscal, de forma a garantir a conformidade das operações fiscais realizadas pelas empresas, bem como a retidão de suas declarações. Este procedimento engloba uma série de práticas, a fim de que a pessoa jurídica se enquadre ao regime tributário mais adequado, bem como o aproveitamento de eventuais benefícios tributários que possam ser utilizados pela instituição – desta forma, o levantamento e análise de oportunidades tributárias, tais como as possibilidades de recuperação de créditos tributários, possui papel fundamental ao planejamento tributário.

Contudo, para que seja possível a análise de possibilidades de recuperação de créditos tributários, é necessária a comprovação da existência do referido crédito.

Como outrora dito, ao presente escrito, a recuperação de créditos tributários, no que tange ao creditamento de insumos, depende da comprovação do caráter de insumo do gasto realizado.

Neste tocante, vale ressaltar que o anteriormente dito se aplica exhaustivamente ao procedimento de pleito do enquadramento de gastos efetivados para adequação à Lei Geral de Proteção de Dados aos conceitos de insumo, para fins

de creditamento ao PIS/Pasep e COFINS na modalidade não cumulativa. Nas palavras de Daniel Mariz Gudiño⁶³:

“(...) faz-se necessário elaborar um dossiê com todas as informações que suportam o crédito alegado, desde a descrição minuciosa do processo produtivo da empresa, dos seus objetivos sociais da aplicação do insumo alegado no processo produtivo, até a apresentação de notas fiscais, recibos ou documentos equivalentes, bem como dos registros contábeis que permitam identificar exatamente quais valores referem-se aos insumos alegados, incluindo a criação de contas específicas quando for o caso.”

Nesta senda, importa citar as ementas de julgados oriundos do CARF, que corroboram para a colocação acima colacionada:

PIS. NÃO CUMULATIVIDADE. COMBUSTÍVEIS. PROVA. INSUMO. Não havendo prova da sua aplicação direta no processo produtivo, de venda, de serviço ou qualquer combinação destes; ou a essencialidade deste para processo produtivo, de venda, de serviço ou qualquer combinação destes, não merece provimento o pedido formulado no recurso voluntário.

(Acórdão nº 3201-000.678, Cons. Rel. Marcelo Ribeiro Nogueira, Sessão de 04/05/2011)

RESSARCIMENTO. CRÉDITO DE PIS NÃO CUMULATIVO EXPORTAÇÃO. NOTAS FISCAIS COMPLEMENTARES EMITIDAS - PELA PRÓPRIA PARTE. ÔNUS DA PROVA. O ressarcimento de créditos relativos à sistemática não cumulativa da contribuição para o PIS, calculados sobre as aquisições de bens e serviços utilizados como insumo, fica condicionado à comprovação dos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados à pessoa jurídica domiciliada no país. Notas fiscais complementares, emitidas pela própria parte, não documentos hábeis para comprovar créditos e não se amoldam a um procedimento regular. Em demandas por direitos creditórios, o ônus de provar os alegados créditos é todo do contribuinte, e não é legítimo trazer aos autos apenas o início da prova que lhe compete e solicitar diligência, para que o Fisco faça o trabalho que não é da sua competência.

(Acórdão nº 3101-000.948, Rel. Cons. Corinto Oliveira Machado, Sessão de 10/11/2011)

INFORMAÇÕES E PROVAS. Na falta de informações e/ou documentos que permitam identificar o papel de cada insumo no processo produtivo, e não sendo as respectivas despesas diretamente associadas ao objeto social do interessado, é de se presumir que não são capazes de gerar crédito para fins de apuração da COFINS não cumulativa. DILIGÊNCIA. Os quesitos formulados pelo interessado visam claramente reforçar a alegação que os créditos glosados são oriundos de despesas necessárias à manutenção da sua fonte produtora. Entretanto, o conceito de insumo não se confunde com

⁶³ GUDIÑO, Danil Mariz. “PIS/COFINS, Apropriação de Créditos – Conceito de Insumos, Posicionamentos do CARF”. São Paulo, Quartier Latin, 2014, p. 39

o de despesas necessárias para finde imposto de renda. Logo, se a premissa que se pretende provar é distinta daquela adotada pelo colegiado julgador, de nada valerá a diligência.

(Acórdão nº 3201-000.958, Rel. Cons. Daniel Mariz Gudiño, Sessão de 24/04/2011).

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO. Insumos, para fins de creditamento da Contribuição Social não-cumulativa, são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade empresária, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes. Caixas de cartão corrugado, bobina papelão ondulado, diversos tamanhos de caixas, calços, bup de isopor, empregados em embalagens para transporte dos produtos fabricados, guardam relação de pertinência e essencialidade com o processo de fabricação de móveis e ensejam o creditamento com base nos gastos efetivamente comprovados. Em relação aos combustíveis e lubrificantes, o direito de crédito deve ser reconhecido na parte em que foram aplicados na atividade produtiva, visto que a escrituração contábil permite identificar o valor do que foi aplicado especificamente em tratores, carregadeiras e empilhadeiras.

(Acórdão nº 3403-002.389, Rel. Cons. Alexandre Kern, Sessão de 25/07/2013).

Desta forma, muito embora os julgados ora colacionados correspondam a ementas de decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – que, conforme dito pela própria nomenclatura do órgão, julga recursos apenas no que concerne à esfera administrativa; a formulação de arcabouço probatório acerca do dispêndio que se pretende enquadrar ao conceito de insumo, para fins de creditamento frente ao PIS/Pasep e COFINS compõe condição *sine qua non* à busca pela apreciação judicial acerca do tema.

Nesta senda, a constituição de prova do direito que se pretende buscar pela apreciação judiciária perfaz requisito da petição inicial, nos termos do art. 319, VI do Código de Processo Civil:

Art. 319. A petição inicial indicará:

(...)

VI - as provas com que o autor pretende demonstrar a verdade dos fatos alegados;

(...)

Assim, o planejamento tributário contribui para a constituição da prova do caráter de insumo que os gastos em discussão possuem. Outrossim, frisa-se que a constituição da prova importa na demonstração, no caso da Lei Geral de Proteção de Dados, que além de o gasto suportado pela pessoa jurídica para seu cumprimento ser oriundo de obrigação legal – conforme imposto pela Lei 13.709/2018, a utilização correta e protegida dos dados também perfaz componente do incremento econômico de empresas, da qual dependem, revelando assim o seu caráter essencial.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve por finalidade o estudo acerca da possibilidade de enquadramento dos gastos suportados pelas empresas para adequação à Lei Geral de Proteção de Dados ao conceito de insumos, para fins de aproveitamento de créditos gerados pelo PIS/Pasep e COFINS frente ao regime não cumulativo. Neste ínterim, cumpre salientar a importância da verificação dos preceitos constitucionais acerca da matéria em tela, bem como a retomada dos princípios tributários que regem a tributação pátria.

Para que fosse possível atender a tais finalidades, fez-se a análise do regime jurídico tributário brasileiro, bem como a materialidade das Contribuições Sociais – no que tange aos seus regimes jurídicos, apuração, e suas nuances dentre os regimes tributários de cumulatividade e não cumulatividade.

Investigou-se a definição do conceito de insumo, através da doutrina, jurisprudência e posicionamentos do CARF, apresentando as três hipóteses teóricas para o conceito de insumo, e o posicionamento adotado pelo órgão, anteriormente ao Parecer nº 5 do COSIT. De mesma forma, procedeu-se à análise dos critérios de essencialidade e relevância, sob a ótica da imprescindibilidade e importância de determinado item ou processo para a aferição do conceito de insumo, a partir da ótica apresentada pelo julgamento do REsp 1.221.170/PR – bem como as reverberações geradas por este, no que tange à materialização de novas normativas, emitidas pela Receita Federal acerca da temática.

Investigou-se a possibilidade de aquisição de créditos tributários com os dispêndios feitos para atendimento à Lei Geral de Proteção de Dados, apartir da ação pioneira promovida pela empresa TNG, junto ao Tribunal Regional Federal da Terceira Região – a partir da análise da sentença proferida em primeiro grau e do acórdão, em segundo grau.

Ao passo de que foram reconhecidos como insumos os bens ou serviços especificamente exigidos pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços no que tange aos Equipamento de Proteção Individual, a exigência legal trazida pela Lei 13.709/2018, mormente em seu artigo 3º,

em que positiva a aplicação da LGPD à atividade de tratamento tenha por objetivo a oferta ou o fornecimento de bens ou serviços ou o tratamento de dados de indivíduos localizados no território nacional, também é capaz de classificá-la como insumo – consequentemente, passível de aproveitamento creditório.

Porém, à despeito da delimitação oriunda do julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR - a qual considera insumo todo bem ou serviço imprescindível para o desenvolvimento da atividade econômica, o Poder Judiciário vêm se posicionado de forma contrária à possibilidade de creditamento tributário frente ao PIS e COFINS, ensejados pelos dispêndios econômicos suportados pelo contribuinte frente à adequação empresarial às exigências da Lei Geral de Proteção de Dados, tal qual trazido à baila pelo escrito ora feito.

De mesma forma, buscou-se oportunizar ao leitor, através da análise e comento de decisões judiciais que levaram à edição de normativas pelos órgãos de fiscalização, a dualidade que permeia os graus de jurisdição acerca das decisões ora tomadas acerca da matéria objeto deste estudo.

Em que pese a decisão do Superior Tribunal de Justiça, frente ao REsp 1.221.170/PR possui caráter de tese firmada frente ao rito de recursos repetitivos, frisando a necessidade de sua aplicação às demandas com substrato semelhante.

Desta forma, a decisão prolatada em acórdão, pelo Tribunal Regional Federal da Terceira Região, aos autos do processo de nº 5003440-04.2021.4.03.6000 perfaz decisão contrária às normativas veiculadas pela própria Receita Federal e, em última instância, desrespeita a jurisprudência firmada pela Superior Tribunal de Justiça, que, por se tratar de tese firmada, deverá ser aplicada para a solução das demais causas que versem sobre o mesmo tema, tanto em tramitação no STJ, como nas demais instâncias da Justiça brasileira.

Porquanto perfaça tese firmada, ao julgamento do REsp 1.221.170/PR, dispôs a Corte acerca da necessidade de análise do juízo de primeiro grau no que tange à viabilidade de inserção, ou não, de gastos dispendidos pelas empresas ao conceito de insumos para fins de creditamento relativos ao PIS/Pasep e COFINS no regime não cumulativo.

Ao caso analisado por este trabalho, qual seja, o intento de creditamento dos gastos suportados pela pessoa jurídica para atendimento às normas expressas da Lei Geral de Proteção de Dados, Lei 13.709/2018, pela empresa TNG, o juízo de primeira instância observou os preceitos elencados pelo Superior Tribunal de Justiça – posto que as demandas provenientes de obrigação legal, como é o caso da LGPD, cumprem os critérios de essencialidade e relevância, por se tratarem não de mero aperfeiçoamento mercadológico do contribuinte, e sim de cumprimento de norma federal, cujo descumprimento irá acarretar em sanções econômicas àquele que não a cumprir.

Contrariamente à decisão de primeiro grau, o Tribunal Regional Federal da Terceira Região julgou o recurso de apelação promovido pela parte adversa como procedente, embasando-se em jurisprudência do próprio Tribunal – que, conforme outrora demonstrado, não se assemelha em nada ao objeto processual em análise, porquanto este perfez o creditamento frente ao PI/Pasep e COFINS, no regime não cumulativo, de gastos oriundos da adequação à Lei Geral de Proteção de Dados, portanto, cumprimento de obrigação legal e abarcado pelos efeitos do REsp 1.221.170/PR e, conseqüentemente, do tema nº 779 do STJ.

Contudo, apresentou-se ao presente trabalho a importância e necessidade de feitura de Planejamento Tributário, por parte das empresas, para fins de constituição de arcabouço probatório sólido acerca dos gastos por estas suportados a fim de atendimento às diretrizes trazidas pela Lei Geral de Proteção de Dados – de forma que estes sejam discriminados conforme a função e usabilidade, no que tange ao compliance normativo, a fim de que seja viabilizada a simplificação de entendimento do magistrado acerca de seu caráter de insumo, de forma a desvelar a sua essencialidade e relevância ao processo inserido ao objeto social da empresa como cumprimento de obrigação legal.

A partir das contrariedades percorridas, conclui-se que não há pacificação no que tange à inserção dos gastos oriundos em movimentações necessárias ao atendimento de exigências legais trazidas pela Lei 13.709/2018 ao conceito de insumo, porém, encontra-se como tese firmada pelo rito dos recursos repetitivos junto ao STJ, sob o nº 779, desvelando a necessidade de sua aplicação aos casos análogos.

Contudo, apesar de os resultados da presente pesquisa terem demonstrado que a matéria se encontra como tese firmada em recurso especial repetitivo e que deverá ser aplicada para a solução das demais causas que versem sobre o mesmo tema, tanto em tramitação no STJ, como nas demais instâncias da Justiça brasileira – porém, estas servem para orientar os magistrados.

Porquanto a matéria transita junto ao limbo jurisprudencial e doutrinário referido ao longo do presente escrito, o contribuinte não usufrui dos direitos que lhe são garantidos pelas próprias legislações criadoras dos tributos do PIS e COFINS e resta extensivamente onerado, inferindo-se, portanto, que o presente trabalho apresenta valor não somente à esfera jurídica, mas também econômica e social.

O presente estudo não logra o encerramento do debate acerca da temática ora proposta, posto o sobrestamento do REsp n. 1221170/PR pelo Tema 756/STF - Recurso extraordinário em que se discute, à luz do art. 195, I, b, e § 12 (incluído pela Emenda Constitucional 42/2003), a validade de critérios de aplicação da não-cumulatividade à Contribuição ao PIS e à COFINS previstos nos arts. 3º das Leis federais 10.637/2002 e 10.833/2003 e no art. 31, § 3º, da Lei federal 10.865/2004. Desta forma, novos estudos e análises acerca da matéria serão de suma importância para o maior entendimento das possibilidades de enquadramento ao conceito de insumos, para fins de creditamento frente ao PIS/Pasep e COFINS no regime não cumulativo, dos gastos suportados pelas empresas para atendimento à Lei Geral de Proteção de Dados.

REFERÊNCIAS

- PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo, Saraiva Educação, 2021, p.25.
- GODOI, Marciano Seabra de. A volta do in dubio pro contribuinte: avanço ou retrocesso? In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo, Dialética, 2013, p. 187.
- CANAZARO, Fábio. **Essencialidade Tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 151.
- PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo, Saraiva Educação, 2021, p.81.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. Ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 106.
- ATALIBA, Geraldo. Periodicidade do Imposto de Renda I, Mesa de Debates. **Revista de Direito Tributário nº 63**. São Paulo: Malheiros, p. 35.
- PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo, Saraiva Educação, 2021, p.82.
- BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**, p. 339.
- CANAZARO, Fábio. **Essencialidade Tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 153.
- PAULSEN, Leandro. **Constituição e código Tributário comentados: à luz da doutrina e jurisprudência**. São Paulo, Saraiva, 2017, p. 43.
- VIEIRA DE ADNRAGE, J.C. Os direitos fundamentais na Constituição portuguesa de 1976. Coimbra: Almedina, p.388. In: PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo, Saraiva Educação, 2021, p.87.
- PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo, Saraiva Educação, 2021, p.87.
- PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo, Saraiva Educação, 2021, p.89.
- ÁVILA, Humberto. **Constituição, liberdade e interpretação**. São Paulo: Malheiros, 2019, p.76.
- PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo, Saraiva Educação, 2021, p.90.

SIEYÈS, Emmanuel Joseph. A Constituinte Burguesa; Qu'est-ce que le Tiers État? Trad. Norma Azeredo. Rio de Janeiro: Liber Juris, 1986, p.102. *In*: PAULSEN, Leandro. **Constituição e código Tributário comentados: à luz da doutrina e jurisprudência**. São Paulo, Saraiva, 2017, p. 164.

PAULSEN, Leandro. **Constituição e código Tributário comentados: à luz da doutrina e jurisprudência**. São Paulo, Saraiva, 2017, p. 164.

PAULSEN, Leandro. **Constituição e código Tributário comentados: à luz da doutrina e jurisprudência**. São Paulo, Saraiva, 2017, p. 165.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo, Saraiva Educação, 2021, p.55.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo, Saraiva Educação, 2021, p.60.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro** ED. Rio de Janeiro: Forense, 199, p. 197.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. "Compêndio". Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 420. *In*: PAULSEN, Leandro. **Constituição e código Tributário comentados: à luz da doutrina e jurisprudência**. São Paulo, Saraiva, 2017, p. 695.

PAULSEN, Leandro. **Constituição e código Tributário comentados: à luz da doutrina e jurisprudência**. São Paulo, Saraiva, 2017, p. 695.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo, Saraiva Educação, 2021, p.62.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo, Saraiva Educação, 2021, p.67.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo, Saraiva Educação, 2021, p.69.

PAULSEN, Leandro. **Constituição e código Tributário comentados: à luz da doutrina e jurisprudência**. São Paulo, Saraiva, 2017, p. 92.

PAULSEN, Leandro. **Constituição e código Tributário comentados: à luz da doutrina e jurisprudência**. São Paulo, Saraiva, 2017, p. 94.

TOGNETTI, Silvana Conceição. **Contribuições para o financiamento da seguridade social: critérios para definição de sua natureza jurídica**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

PAULSEN, Leandro. **Contribuições no sistema tributário brasileiro** / Leandro Paulsen e Andrei Pitten Velloso. 4 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. P. 131.

PAULSEN, Leandro. **Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro**. / Leandro Paulsen e Andrei Pitten Velloso. 4 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 226.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. **Impostos e Contribuições Federais**. Salvador: JusPODVIM, 2018. p. 568.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. **Impostos e Contribuições Federais**. Salvador: JusPODVIM, 2018. p. 569.

MARQUES, Thiago de Mattos. **Apuração de créditos de PIS/Cofins no regime monofásico**, RDDT, 170/129, nov. 2009.

PAULSEN, Leandro. **Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro**. / Leandro Paulsen e Andrei Pitten Velloso. 4 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 227.

GRECO, Marco Aurélio. "Não-cumulatividade no PIS e na Cofins". In: PAULSEN, Leandro (coord). **Não cumulatividade nas contribuições PIS/Pasep e Cofins**. Porto Alegre: IET e IOB/Thomson, 2004.

PAULSEN, Leandro. **Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro**. / Leandro Paulsen e Andrei Pitten Velloso. 4 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 231.

PAULSEN, Leandro. **Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro**. / Leandro Paulsen e Andrei Pitten Velloso. 4 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 236.

SOUZA, Charles Mayer de Castro, **PIS/COFINS, Apropriação de Créditos – Conceito de Insumos, Posicionamentos do CARF**. São Paulo, Quartier Latin, 2014, p. 23.

RIBEIRO, Rodrigo Koehler. **O princípio da não-cumulatividade no Direito Tributário Brasileiro**. Porto Alegre, Revista de Doutrina TRF4, 2007. Disponível em: https://revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?https://revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/Edicao018/Rodrigo_Ribeiro.htm Acesso em 22 de maio de 2022.

GOLDSCHMIDT, Guilherme. **PIS e COFINS: a ampliação do conceito de insumos frente ao regime não cumulativo das contribuições**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013. p.15.

PAULSEN, Leandro. **Contribuições no sistema tributário brasileiro** / Leandro Paulsen e Andrei Pitten Velloso. 4 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. P. 240.

BORGES, Eduardo. **PIS/COFINS, Apropriação de Créditos – Conceito de Insumos, Posicionamentos do CARF**. São Paulo, Quartier Latin, 2014, p. 10.

SOUZA, Charles Mayer de Castro. **PIS/COFINS, Apropriação de Créditos – Conceito de Insumos, Posicionamentos do CARF**. São Paulo, Quartier Latin, 2014, p. 17.

GRECO, Marco Aurélio. **Conceito de insumo à luz da legislação de PIS e COFINS**. Revista Fórum de Direito Tributário. V. 34. Jul/ago.2008.

GUDIÑO, Danil Mariz. **PIS/COFINS, Apropriação de Créditos – Conceito de Insumos, Posicionamentos do CARF**. São Paulo, Quartier Latin, 2014, p. 44.

SOUZA, Charles Mayer de Castro. **PIS/COFINS, Apropriação de Créditos – Conceito de Insumos, Posicionamentos do CARF**. São Paulo, Quartier Latin, 2014, p. 21.

SOUZA, Charles Mayer de Castro. **PIS/COFINS, Apropriação de Créditos – Conceito de Insumos, Posicionamentos do CARF**. São Paulo, Quartier Latin, 2014, p. 27.

Primeira Seção define conceito de insumo para creditamento de PIS e Cofins.
Disponível em:

https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias-antigas/2018/2018-05-10_06-51_Primeira-Secao-define-conceito-de-insumo-para-creditamento-de-PIS-e-Cofins.aspx Acesso em 10 de outubro de 2022.

Parecer Normativo Nº 05 COSIT. Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97407> Acesso em 10 de outubro de 2022.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. Forense: Rio de Janeiro, 1998, p. 251. *In*: GUDIÑO, Danil Mariz. “PIS/COFINS, Apropriação de Créditos – Conceito de Insumos, Posicionamentos do CARF”. São Paulo, Quartier Latin, 2014, p. 44.

BRANCO, Mariana. **Gastos com LGPD geram créditos de Pis e COFINS**. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/gastos-com-lgpd-geram-creditos-de-pis-e-cofins-defendem-especialistas-02082021> Acesso em 30 de outubro de 2022.

REsp 1221170 / PR / STJ - PRIMEIRA SEÇÃO / MIN. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO / DJe 24/04/2018.

Informações essenciais sobre processos – STJ. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Comunicacao/Informacoes-a-imprensa/Informacoes-essenciais-sobre-processos#:~:text=Jurisprud%C3%A2ncia%20e%20alcance%20da%20decis%C3%A3o,e%20n%C3%A3o%20possui%20efeito%20vinculante> Acesso em 05 de novembro de 2022.

GUDIÑO, Danil Mariz. **PIS/COFINS, Apropriação de Créditos – Conceito de Insumos, Posicionamentos do CARF**. São Paulo, Quartier Latin, 2014, p. 39.