



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO PÚBLICO

CID FONTENELE PARACAMPOS LIBERATO

**A NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS NA SOLUÇÃO DE CONSULTA
COSIT Nº 11/2024: A ESSENCIALIDADE E A RELEVÂNCIA ESTABELECIDAS
PELO STJ NO RECURSO ESPECIAL Nº 1.221.170**

FORTALEZA

2025

CID FONTENELE PARACAMPOS LIBERATO

A NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS NA SOLUÇÃO DE CONSULTA
COSIT Nº 11/2024: A ESSENCIALIDADE E A RELEVÂNCIA ESTABELECIDAS PELO
STJ NO RECURSO ESPECIAL Nº 1.221.170

Monografia apresentada à Coordenação do
Curso de Graduação Direito da Universidade
Federal do Ceará, como requisito parcial para a
obtenção de grau de Bacharel em Direito.
Área de concentração: Direito Tributário.

Orientador: Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra

FORTALEZA

2025

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Sistema de Bibliotecas

Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

L666n Liberato, Cid Fontenele Paracampos.

A não cumulatividade do PIS e da COFINS na Solução de consulta Cosit nº 11/2024: a essencialidade e a relevância estabelecidas pelo STJ no Recurso Especial nº 1.221.170 / Cid Fontenele Paracampos Liberato. - 2025.

62 f.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Curso de Direito, Fortaleza, 2025.

Orientação: Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra.

1. Contribuições Sociais. 2. Não cumulatividade. 3. reciclagem. 4. despesas. 5. insumo. I. Título.

CDD 340

CID FONTENELE PARACAMPOS LIBERATO

A NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS NA SOLUÇÃO DE CONSULTA
COSIT Nº 11/2024: A ESSENCIALIDADE E A RELEVÂNCIA ESTABELECIDAS PELO
STJ NO RECURSO ESPECIAL Nº 1.221.170

Monografia apresentada à Coordenação do
Curso de Graduação Direito da Universidade
Federal do Ceará, como requisito parcial para a
obtenção de grau de Bacharel em Direito.
Área de concentração: Direito Tributário.

Aprovada em: 26/02/2025

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra (Orientador)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Dr. Márcio Augusto de Vasconcelos Diniz
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Me. Lucas Antunes Santos
Universidade Estadual do Ceará (UNIFOR)

A Deus.

Aos meus pais, Cid e Cristinary.

AGRADECIMENTOS

Sirvo-me deste espaço para reconhecer aqueles que foram fundamentais nos anos em que tive o privilégio que ser aluno da Faculdade de Direito da UFC, aos quais passo a direcionar meus agradecimentos.

A meus pais, Cristinary Fontenele e Cid Paracampos, e a meu irmão, Caio Fontenele, por serem inesgotável fonte de apoio e de compreensão em todos os meus caminhos até aqui; à minha namorada, Raissa Stefany, que conheci Nesta Casa, pelo companheirismo e pelos momentos partilhados. Apoio não é “só” ser sustentáculo nos momentos difíceis, é ser e estar quando o outro sequer sabe do que necessita.

Àqueles com quem desenvolvi verdadeiras amizades nesse período, partilhando momentos de angústia e de felicidade durante a graduação. São vínculos que transcendem o mundo jurídico, apesar dos diversos trocadilhos que usamos, e que durarão para a vida. Não são muitos, mas reservo-me o direito de citá-los, eles sabem quem são.

Ao Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra, mestre que tive a honra de ter em sala de aula e na orientação neste trabalho. És exemplo de vocação na docência.

A R. Amaral, Huland, Castro Alves, Linhares & Barros Leal Advogados, escritório no qual tenho a oportunidade de me desenvolver no Direito Tributário e que, sem dúvidas, catapultou-me como profissional. Materializo meus agradecimentos a Hellen Oliveira, Victor Maia e Gustavo Beviláqua, que diariamente ensinam e inspiram.

Se sou uma pessoa melhor é porque, certamente, com estes convivi nesse período.

Não poderia, por fim, deixar de me referir a todos aqueles que, como eu, almejam uma sociedade cada vez mais justa, livre e respeitadora das garantias fundamentais. Tanto menos grilhões e arbítrios, mais palpável tal objetivo. Penso que, como assinalou Max Weber, “é inteiramente correto dizer, e toda a experiência histórica o confirma, que não se alcançaria o possível se não se tivesse movido sempre uma vez mais no mundo pelo impossível.”: é o que, humildemente, pretendo fazer com as reflexões deste trabalho.

“O poder de tributar envolve o poder de destruir.” (John Marshall).

RESUMO

Este trabalho objetiva analisar a possibilidade de se tomar créditos na apuração do regime não cumulativo das Contribuições Sociais que incidem sobre o faturamento (para o PIS/PASEP e a COFINS) sobre despesas com reciclagem a título de insumo; questão essa analisada pela Receita Federal do Brasil na Solução de Consulta Cosit nº 11/2024. Para atingir tal fim, traz contextualização do histórico atinente à não cumulatividade e dos impactos do efeito cascata na tributação, do nascedouro da ideia aos modelos existentes; demonstra o porquê da modelagem de não cumulatividade aplicada aos referidos tributos; analisa paradigmática decisão do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema; coteja o entendimento da Receita Federal no dito pronunciamento; e reflete sobre o arcabouço jurídico-normativo para, ao final, concluir pela inadequação da interpretação firmada pela Administração Tributária. Tal caminho é palmilhado por pesquisa bibliográfica e jurisprudencial (tanto administrativa quanto judicial), além da busca sobre pareceres de órgãos da estrutura da Fazenda Nacional sobre o objeto de pesquisa.

Palavras-chave: Contribuições Sociais. Não cumulatividade. Reciclagem. Despesas. Insumo.

ABSTRACT

This work aims to analyze the possibility of taking credits in the calculation of the non-cumulative regime of social contributions that affect revenue (for PIS/PASEP and COFINS) on recycling expenses as an input; this issue was analyzed by the Federal Revenue of Brazil in Cosit Consultation Solution No. 11/2024. To achieve this end, it contextualizes the history regarding non-cumulative activity and the impacts of the cascade effect on taxation, from the birth of the idea to existing models; demonstrates the reason for the non-cumulative modeling applied to the aforementioned taxes; analyzes the paradigmatic decision of the Superior Court of Justice on the subject; compares the understanding of the Federal Revenue in said statement; and reflects on the legal-normative framework to, in the end, conclude that the interpretation established by the Tax Administration is inadequacy. This path is followed by bibliographical and jurisprudential research (both administrative and judicial), in addition to the search for opinions from bodies within the National Treasury structure on the research object.

Keywords: Social Contributions; Non-cumulative; recycling; expenses; input.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF	Constituição Federal
RFB	Receita Federal do Brasil
COSIT	Coordenação-Geral de Tributação
PIS/PASEP	Programa de Integração Social e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
STJ	Superior Tribunal de Justiça
IN RFB	Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil
CTN	Código Tributário Nacional
EC	Emenda Constitucional
PNRS	Política Nacional de Resíduos Sólidos
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
PGFN	Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
COSIT	Coordenação-Geral de Tributação

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	14
2	A NÃO CUMULATIVIDADE NA TRIBUTAÇÃO.....	19
2.1	Os problemas da cumulatividade dos tributos.....	20
2.2	A proposta da não cumulatividade.....	24
2.3	A nova realidade.....	24
2.4	Os tipos de não cumulatividade.....	26
2.4.1	<i>A não cumulatividade tax on tax.....</i>	<i>27</i>
2.4.2	<i>A não cumulatividade basis on basis.....</i>	<i>28</i>
3	A NÃO CUMULATIVIDADE APLICÁVEL ÀS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS/PASEP E À COFINS.....	30
3.1	O regramento das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.....	32
3.2	O Temas nº 779 e 780 do Superior Tribunal de Justiça.....	36
3.2.1	<i>O conceito de insumo para fins de creditamento.....</i>	<i>38</i>
4	A SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 11/2024 - COSIT.....	42
4.1	<i>A consulta fiscal e seus fundamentos.....</i>	<i>42</i>
4.2	<i>O caso abordado na Solução de Consulta Cosit nº 11/2024.....</i>	<i>45</i>
4.2.1	<i>O entendimento da Receita Federal.....</i>	<i>46</i>
5	O CONCEITO DE INSUMO E O CREDITAMENTO SOBRE DESPESAS COM RECICLAGEM.....	52
5.1	<i>A reciclagem e sua inerência ao processo produtivo.....</i>	<i>53</i>
5.2	<i>Os brindes como parte da política de reciclagem.....</i>	<i>56</i>
6	CONCLUSÃO.....	60
	REFERÊNCIAS.....	62

1 INTRODUÇÃO

O exercício do poder de tributar sempre acirrou conflitos entre os interesses estatais e os da população, os quais, no plano do dever-ser, deveriam ser não idênticos, mas sim complementares, exatamente porque o Estado exsurge como protetor e garantidor de direitos. Para a existência do Estado, a tributação é principal forma de arrecadação, de modo que, ao se atingir os bens do cidadão, deve-se ter em conta que, conquanto o dinheiro deva se destinar à consecução dos fins estatais - que são os do povo (formado, em suma, pelo cidadão pagador de tributos) -, é inafastável a premência de, sob o pretexto de “arrecadar para devolver”, evitar o cometimento de abusos¹. Bem sintetiza Beleeiro (1997, p. 1) que o tributo é “a vetusta e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos. Onde se ergue um governante, ela se projeta sobre o solo de sua dominação. Inúmeros testemunhos, desde a Antiguidade até hoje, excluem qualquer dúvida”.

No passar dos séculos, à guisa de conciliar a importância da existência do Estado com a medida de intervenção no patrimônio das pessoas e na atividade econômica (o nebuloso “o quão deve o Estado intervir na no patrimônio das pessoas”), tem-se buscado dar à figura estatal o papel de protetor dos direitos de seus cidadãos: afinal, não haveria razão de ser no financiamento da estrutura estatal se ela nada servir à população; deve ser uma via de mão dupla.

Nesse tortuoso caminho, que talha o passar dos séculos, está a tributação, que se afigura como ponto nodal dessa balança, pois exatamente entre a necessidade estatal de arrecadação e a liberdade e a propriedade² da população submetida a este Estado. Para que a tributação seja aceita e devidamente respeitada pela sociedade por meio de um processo civilizatório - o Estado existe justamente para reprimir a barbárie - de conscientização, é necessário, como explica Segundo³ (2019, pág. 29), que o Estado se legitime - o que se faz por meio de atuação eficiente na garantia e na proteção de direitos - e que se encontre medida ideal da tributação (de intervenção, ingerência) nessa interesses distintos.

¹ Sintetizando o pensamento de SEGUNDO (2019, pág. 8), a atividade tributante é elemento comum a toda associação de pessoas politicamente organizada, de maneira que se liga fundamentalmente ao processo civilizatório do qual fazemos parte. Associa-se fortemente às guerras e aos conflitos que deixaram à humanidade direitos fundamentais. É natural que, sempre presente na história, seu papel e sua presença controvertam as premências do tempo que se analisa: na contemporaneidade, imbrica-se à grande questão das funções do Estado e do seu tamanho.

² Aqui, parte-se de premissa mais genérica, sendo certo que a tributação se traduz, inevitavelmente, em agravamento econômico de uma realidade social.

³ Bem explica: “Quanto mais as pessoas consigam visualizar o Estado como importante e eficaz instrumento para a consecução de finalidades e objetivos partilhados por todos, mais a tributação será eficaz, com a obediência das regras que a disciplinam sendo fundada no reconhecimento e na aceitação, e não no medo”.

Tanto mais verossímil à população a concepção de que o Estado é fundamental na garantia e na proteção de seus direitos, “mais a tributação será eficaz, com a obediência das regras que a disciplinam sendo fundada no reconhecimento e na aceitação, e não no medo”⁴.

No que se refere à medida ideal da intensidade da tributação (ou o peso dela), cite-se o chamado “efeito cascata” (ou “cumulatividade”) da atividade tributante. Tal efeito proporciona uma oneração superposta, em cadeia, das etapas de produção, com a incidência em múltiplas vezes do mesmo tributo em cada elo/momento da atividade produtiva, já anteriormente tributada. A cumulatividade - sendo certo que é o que se evita - encareceria o preço dos produtos, dificultando o acesso a bens daquele que encerra a cadeia econômica, o consumidor (classe em que a população em geral se situa), e agravando economicamente os sujeitos ativos da produção (as empresas); como assinala John Marshal, “O poder de tributar envolve o poder de destruir”.

O oposto da cumulatividade - o sistema da não cumulatividade -, em nosso atual Sistema Tributário Nacional, está presente na tributação estadual, no ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços, bem como na federal, no Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, na Contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep) - PIS/PASEP e na Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS. Como bem elucida Carvalho (2019, p. 229):

Adotado, na redação original da Constituição de 1988, apenas para o ICMS, o IPI, os impostos de competência residual e as contribuições sobre novas fontes de custeio da seguridade social (arts. 153, § 3º, II, 155, § 2º, I, 154, I, e 195, § 4º), depois das alterações promovidas pela Emenda n. 42/2003, o princípio poderá ser aplicado para determinados setores da economia em relação às contribuições para a seguridade social incidentes sobre a receita ou o faturamento (art. 195, § 12). Com fundamento nessa disposição constitucional, as Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 instituíram a não cumulatividade para o PIS e a Cofins, respectivamente.

No que se refere às Contribuições para o PIS/PASEP e à COFINS - importante salientar que a Emenda Constitucional nº 42/2003⁵ alterou a Constituição Federal para dispor que a legislação estabeleceria os setores econômicos em que as contribuições sociais sobre receita ou faturamento seriam não cumulativas (incluindo a alteração com por meio do art. 195,

⁴ Do ponto de vista histórico, é tanto mais fácil o respeito a uma ordem instituída em razão de um contínuo processo de legitimação dela, em que seus integrantes reconheçam a importância um do outro, do que no caso de haver constante indignação e revolta de uma parte contra a outra em razão do descumprimento do acordo firmado (no caso, o “contrato social”). A atividade tributante é elemento comum e central, por exemplo, em diversas guerras e revoltas que se teve, por exemplo, na história do Brasil, como no caso do *Quinto* cobrado pela Coroa Portuguesa.

⁵ BRASIL. Emenda Constitucional nº 42/2003: Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. 2003.

§ 12) -, muita complexidade gira em torno do regramento que baliza suas sistemáticas de não cumulatividade (apesar de fácil intelecção, “mitigação da tributação em efeito cascata” ou “freio à incidência de tributo sobre tributo”), tendo em vista a multivocidade das questões que podem influenciar na apuração de tais tributos.

A não cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS se sobressai, pois é questão de grande interesse tanto do sujeito ativo (ente tributante), a União Federal (art. 149 da Constituição Federal de 1988), quanto do sujeito passivo da obrigação tributária, os contribuintes, tendo em vista seu impacto no orçamento público⁶ e nas cadeias de produção, diante da incidência em várias fases, e possui como disciplina as Leis nº 10.637/2002 e a 10.833/2003.

Além da legislação específica, a não cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS é disciplinada por Instruções Normativas da Receita Federal do Brasil⁷, como a IN RFB nº 2.121/2022⁸, bem como da própria jurisprudência dos Tribunais, de modo que a interpretação da “legislação tributária”, a partir do mandamento do art. 96 do Código Tributário Nacional, não se descortina missão fácil aos contribuintes⁹.

Nesse sentido, compatibiliza-se com a complexidade de interpretação da legislação tributária, mais precisamente na esfera federal, o chamado procedimento de consulta, disciplinado pelos Decretos nº 70.235/72 e 7.574/2011 e pela Lei nº 9.430/96, o qual se instaura quando os contribuintes, no exame a legislação tributária que lhes é aplicável, encontrarem dúvida quanto ao enquadramento jurídico-tributário de determinado fato.

O processo de consulta não dá início a nenhuma fase de contencioso ou de

⁶ No caso, o interesse da União Federal se exaspera porque não há repartição das receitas tributárias obtidas com as contribuições sociais, pois o que é arrecadado a tal título fica tão somente para o orçamento federal. Como bem explica Segundo (2019, p. 678): “nos arts. 157 a 162 trata da repartição das receitas, determinando à União que reparta com Estados membros, Distrito Federal e Municípios parcela do que arrecada com o Imposto de Renda e com o IPI, os dois principais tributos que compõem o Fundo de Participação dos Estados (FPE) e o Fundo de Participação dos Municípios (FPM). A União também partilha com Municípios o ITR, dando-lhes 50% do arrecadado em relação aos imóveis situados em seu território, ou 100%, caso o Município exerça a opção, que lhe cabe, de fiscalizar e cobrar esse imposto. No caso de IOF incidente sobre ouro (utilizado como ativo financeiro), o imposto será devido uma única vez, devendo a União entregar 30% ao Estado-membro (ou DF) de origem e 70% ao Município de origem, vale dizer, de onde o ouro houver sido extraído. Caso crie imposto no exercício da competência residual (CF/88, art. 154, I), a União também deverá partilhar 20% do valor arrecadado com os Estados-membros. Talvez por isso tenha preferido expandir sua gama de tributos, e a carga tributária respectiva, no âmbito das contribuições.”

⁷ Na redação do art. 2º da Lei nº 9.003/95: “Constituem área de competência da Secretaria da Receita Federal os assuntos relativos à política e administração tributária e aduaneira, à fiscalização e arrecadação de tributos e contribuições, bem assim os previstos em legislação específica.”

⁸ A referida Instrução Normativa é responsável por consolidar as normas atinentes à apuração, à cobrança, à fiscalização, à arrecadação e à administração da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação.

⁹ A não cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS, como destaca Paulsen (2020, p. 690), “é bastante controvertida tanto no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais como nos tribunais”.

litigiosidade tributária/fiscal, de cobrança, por assim dizer; ele tem tão somente a finalidade de sanar dúvida do contribuinte e de, no caso concreto, dar mais clareza ao raciocínio do Fisco, de modo que é muito eficiente na prevenção de autuações, bem como na validação de teses e de procedimentos. Nele, o contribuinte não fica “à mercê” do que entender o Estado, tendo em vista que pode apresentar recursos visando à reforma do(s) entendimentos exarados em procedimentos de consulta fiscal.

Sobre a consulta, é importante ressaltar que, a partir da publicação de sua Solução (que é a resposta), vincula-se toda a estrutura da Receita Federal do Brasil, conforme a redação do art. 33, I, da Instrução Normativa RFB nº 2.058/2021¹⁰, de modo que todos os Auditores Fiscais da Receita Federal estão a ela adstritos, não se podendo olvidar que o lançamento tributário é vinculado e obrigatório, sob pena de responsabilidade funcional¹¹.

Nesse cenário é que surge a Solução de Consulta nº 11/2024 - COSIT, decotada neste trabalho, em que o contribuinte, a respeito da não cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS, indaga a Administração Tributária sobre a tomada de créditos no que se refere aos custos que tem com atividades desenvolvidas a partir de reciclagem - a que, por força da Lei nº 12.305/2010, está obrigado a realizar -, encetando que podem se enquadrar como “insumo”, fundamentando-se nos conceitos da essencialidade e da relevância, balizados pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial Repetitivo nº 1.221.170.

A Receita Federal do Brasil - RFB, respondendo à dúvida formulada, entendeu que a despesa citada pela empresa, nos moldes em que estruturada na consulta, não se correlaciona com a atividade principal desempenhada, que é de moagem e torrefação de café e produção de laticínios, razão pela qual não podem engendrar créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, pois não se vislumbra serem insumos.

O entendimento exarado pela RFB, contudo, partiu de interpretação plasmada no extremo exegismo, e até de descompasso, da legislação, da jurisprudência paradigmática do STJ (Recurso Especial nº 1.221.170, Temas nº 778 e 779 dos Recursos Repetitivos), que é quem interpreta a legislação federal, conforme o art. 105, III, da Constituição Federal, e dos

¹⁰ Brasil. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB nº 2.058/2021: Regulamenta o processo de consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira e sobre classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

¹¹ Dizem o *caput* e o parágrafo único do art. 142 do CTN: Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

normativos internos, todos pertinentes às balizas colocadas para o regime da não cumulatividade, conceito que remonta à historicidade econômica muito relacionada com o Direito Tributário.

Além do fato de se tratar de uma fixação de entendimento vinculante da Administração Tributária Federal, o que, por si só, já desvela importância, a temática põe em foco o debate sobre a materialidade e o sistema da não cumulatividade das contribuições sociais sobre o faturamento; possui alto relevo financeiro, tanto para contribuintes quanto para o Fisco; e chama a atenção para aspectos relativos ao modo de produção que se baseia na reciclagem, o que, além de benéfico ao meio ambiente, pode reduzir custos operacionais de uma empresa.

A partir disso, busca-se, por meio do presente trabalho, pelos mesmos instrumentos utilizados pelo Fisco Federal, infirmar o que se entendeu na Solução de Consulta nº 11/2024 - COSIT, o que se faz lançando mão de metodologia exploratória de pesquisa, envolvendo análise normativa, jurisprudencial e bibliográfica, a partir de uma análise histórica da não cumulatividade.

2 A NÃO CUMULATIVIDADE NA TRIBUTAÇÃO

O regime da não cumulatividade consiste em técnica que, primordialmente, objetiva impedir a oneração em demasia das cadeias produtivas, que se materializa com a incidência em múltiplas vezes do mesmo tributo na progressão das operações mercantis: o chamado “efeito cascata”. Ao fim, a cumulatividade da tributação - o que se evita - encareceria o preço dos produtos, dificultando o acesso a bens e a serviços da população em geral, uma vez que esse agravo econômico, tributo, é repassado ao consumidor no preço final.

O que performa cumulativamente, e é natural que assim seja - pois se acumula, se protraí, no processo objeto de análise -, tem potencialidade replicadora muito maior, e, logo, consequências bem mais intensificadas. No que se refere à atividade tributante, esse tipo de modelagem acaba por engendrar graves distorções econômicas: o mesmo item, por exemplo, fazendo parte desde o início da cadeia econômica, é tributado duas, três, ou quatro - tantos quantos foram os elos da cadeia - vezes.

No ponto, não se pode perder de vista que a tributação consubstancia o chamado “preço da cidadania”, cidadania esta que surge do pacto tácito (o “contrato social”) em que os indivíduos convencionam a liberdade acordada à liberdade natural. Nessa troca que se faz, surge um “*corpo moral e coletivo*”, a que se dá o nome de Estado, que nasce com a única finalidade de fazer viger esse pacto social, de maneira que a sua existência, ao fim e ao cabo, materializa essencialmente o repúdio à barbárie, como bem explica Rousseau (1762, p. 47):

“[...] verifica-se ser falso que o contrato social represente para os particulares uma verdadeira renúncia, dado que a sua situação, por efeito deste pacto, é realmente preferível àquela que tinham antes e que, em vez de uma alienação, fizeram a vantajosa troca de uma maneira de viver incerta e precária, por outra melhor e mais segura; da independência natural, pela liberdade; do poder de prejudicar o próximo, pela própria segurança; e de uma força, que outros podiam dominar, por um direito que a união social torna invencível. As próprias vidas que votaram ao Estado, estão por ele continuamente protegidas e, quando as expõem em sua defesa, não fazem mais do que devolver-lhe o que dele receberam. Que fazem eles agora, que não tivessem feito antes, no estado natural, com mais frequência e maior perigo, quando, entregando-se a inevitáveis combates, tinham de defender, com perigo de vida, o que lhes era indispensável para a conservarem? É certo que para todos é necessário combater pela pátria mas, em troca, nunca mais terão de se bater por si próprios. E não será uma vantagem aceitarmos, para garantir a nossa segurança, uma parte daqueles riscos a que todo o momento estaríamos expostos se dela fôssemos privados?”

Para que esse corpo moral e político se sustente, garantindo a proteção das pessoas que convencionaram a liberdade natural pela liberdade convencional, há a necessidade de recursos que lhe financiem, que primordialmente são arrecadados com o exercício da atividade

tributante.

O que qualifica alguém como “cidadão” é a possibilidade de titular direitos, os quais são exatamente garantidos pela figura estatal. Como direitos e obrigações/deveres são correspondentes¹², é exatamente daí vem a tributação: tributo não constitui, e nem poderia ser, punição ou restrição à propriedade ou à liberdade¹³, mas sim, finalisticamente, meio para a consecução dos fins estatais¹⁴.

Ou seja, para além do vetusto e reto olhar à (in)ocorrência de fatos tributáveis - se algo deve ser tributado ou não -, é imprescindível à tributação que se busque imprimir uma visão cada vez mais conglobante da realidade socioeconômica, examinando-se com minudencia as relações que se estabelecem no tecido social, nas cadeias produtivas, e enxergando, conseqüentemente, em que pontos específicos a atividade tributante se torna um gargalo ao desenvolvimento, dado que isso não se-lhe-associa.

E é nesse contexto, a partir das premissas de que a tributação não se concatena essencialmente com o exagero, é que a não cumulatividade, em contraposição lógica à cumulatividade, surge como solução à chamada tributação à *cascade*, que por séculos dominou as economias mundiais.

2.1 Os problemas da cumulatividade dos tributos

Há registros da tributação sobre a circulação de bens na Antiguidade Romana. A influência do Império Romano, com a solidez de seus institutos, que se alastrou pelo mundo, proporcionou a difusão desse tipo de tributação e seu estabelecimento no período que sobreveio à queda do Império. Por incidir sobre as vendas, a incidência era plurifásica, de maneira que se acumulava, naturalmente, com as etapas de circulação do bem até a estada final. Muitos séculos depois, na França, no período pós-Segunda Guerra Mundial, é que nasce a concepção da não cumulatividade.

¹² Como referencia o brocardo jurídico: *jus et obligatio sunt correlata*.

¹³ Importante salientar que, em nosso ordenamento jurídico, o Código Tributário Nacional expressamente dispõe que tributo não constitui sanção de ato ilícito (art. 3º do CTN), e a Constituição veda a utilização da tributação como confisco (art. 150, VI).

¹⁴ Segundo (2019, pág. 144) bem elucida que: “Tem sido mencionada, pela literatura especializada, a necessidade de se estudarem não apenas os direitos fundamentais, mas também os deveres fundamentais, sem os quais os primeiros não poderiam ser compreendidos ou mesmo efetivados. Ao direito fundamental ao meio ambiente equilibrado, ou ao ar puro, ou mesmo à saúde, corresponde o dever fundamental de preservar o meio ambiente, por exemplo. Nessa ordem de ideias, haveria o dever fundamental de pagar tributos, do qual dependeriam, em última análise, providências destinadas a efetivar todos os direitos fundamentais, porquanto sem tributos sequer existiria o Estado, e sem este não existiriam mecanismos destinados a garantir e efetivar direitos como os ligados à liberdade, à propriedade, à integridade física etc.”.

Este sistema se materializa sob a seguinte lógica: com o desenvolvimento da cadeia de produção, passa-se a agravar economicamente somente o acréscimo de valor que teve a mercadoria na respectiva etapa, posto que em etapas anteriores já houve tributação. A ideia é exatamente a de tributar a atividade de produção exatamente naquilo que ela essencialmente performa, que é produzindo e criando valor econômico sobre os bens. Por isso mesmo que a tributação sobre o valor agregado tem exasperada importância quando se fala em tributar o comércio e a prestação de serviços, já que, para que se chegue à ponta da cadeia econômica, há várias etapas de produção, as quais, uma a uma, são tributadas.

A chamada *Alcabala*, na Espanha medieval, era tributo que, ao incidir sobre as atividades mercantis em alíquotas que podiam chegar a 14%, não gerava nenhum direito ao creditamento e incidia sobre o valor total da venda. Como consequência, tinha-se o encarecimento artificial dos produtos, já que o imposto pago nas etapas anteriores servia como acréscimo à base de cálculo quando da evolução da cadeia econômica, gerando uma superposição em espiral de tributos:

Conforme aponta Charles Adams, a tributação onerosa foi, provavelmente, a causa mais decisiva do declínio da Idade de Ouro da Espanha de Cervantes. [...] a *alcabala*, lamentado por Cortadillo no romance de Cervantes, foi particularmente prejudicial à economia, como sempre é esse tipo de imposto. [...] Embora seja uma formidável máquina de arrecadar receitas, reduz o incentivo à produção, pois reduz os lucros e, além disso, encarece cada produto para os cidadãos. À medida que cada produtor sucessivo na fabricação e linha comercial aumenta o preço para compensar as despesas crescentes [...], o custo de produção se eleva - e o preço final dos itens também sobe para os cidadãos que os consomem, afetando mais pesadamente àqueles (sic) com menos recursos. Em Espanha, “os mesmos materiais, à medida que mudavam de mãos no decorrer do comércio e da indústria, pagavam o imposto de 10% muitas vezes, e, assim, deixavam os produtores castelhanos em desanimadora desvantagem quando comparados aos seus concorrentes estrangeiros”.

Os muçulmanos inventaram o imposto [...], que denominaram *alcabala* e o trouxeram quando invadiram a Península Ibérica em 711 A.D. Em Espanha, ficou conhecido pelo seu nome árabe e foi adotado por monarcas cristãos, que valorizaram a sua eficácia como fonte de receita. O governo de Carlos V contou fortemente com esse imposto. Percebendo seus efeitos perniciosos para o comércio e padrões de vida, no entanto, a rainha Isabel em seu testamento de 1504 recomendou a abolição da *alcabala*. O Cardeal Francisco Jiménez de Cisneros (1436-1517), ministro de Carlos V, tentou dar-lhe um fim. Todavia, como no caso do Imposto de Renda dos EUA de hoje, o Estado tinha se acostumado, como um viciado em drogas, à grande receita gerada pela *alcabala*. Era “o mais lucrativo dos impostos... daí a tenacidade com que muitas gerações de reis castelhanos se agarraram a esta desastrosa importação”.¹⁵

Esse modelo de tributação - pluri/multifásico porque incidia nos diversos elos da cadeia, com o simples ato de mercancia (repasso/transferência da mercadoria), e cumulativo,

¹⁵ DARÍO FERNÁNDEZ-MORERA. Cervantes e a Teoria Econômica - Parte I. **MISES: Interdisciplinary Journal of Philosophy Law and Economics**, v. 4, n. 1, p. 263–281, 2016.

porque os tributos eram absorvidos por si próprios a partir das transações mercantis que se operavam no progresso das cadeias econômicas até chegarem no consumidor -, por ser essencialmente simples, acabou se difundindo no mundo. É como explana Moreira (2010, p. 61):

“[...] mesmo em face desses contratempos, a tributação plurifásica cumulativa difundiu-se no mundo moderno, porém com alíquotas bastante reduzidas em comparação com a vetusta Alcabala. É o caso das Filipinas em 1904, do Umsatzsteuer alemão em 1918, da França (que a adotou em 1920, eliminou-a em 1936, retomou-a em 1939 e abandonou-a definitivamente em 1954), da Espanha (que retornou à tributação em cascata em 1964), além do Chile, México e Canadá (este, somente entre 1920 e 1923), inter alii.

Além da simplicidade para o Estado, tem-se a concepção, sumária, de que há benevolência estatal no estabelecimento dos percentuais do imposto, tendo em vista que, como há a acúmulo de tributos nas bases de cálculo, não há necessidade de altas alíquotas para que se atinja alta arrecadação¹⁶. Por óbvio, percebe-se que a intuição se calca em visão limitada do processo produtivo.

O exame da cadeia de produção como um todo leva à inarredável conclusão de que a tributação terá um enorme peso sobre a prestação do serviço e sobre as mercadorias comercializadas, o que encarecerá o produto e a prestação finais, dificultando o acesso a bens e serviços por parte da população.

Exemplificativamente, em duas etapas de circulação da mercadoria, utilizando-se uma alíquota de 10%, a incidência não cumulativa importa em gravame que equivale à metade do impacto na cadeia econômica com o peso da tributação. Imagine-se, por exemplo, uma cadeia com quatro elos de produção: esta tributação agravará bem mais a atividade produtiva.

Isso tem como consequência a imposição de obstáculos ao acesso da população em geral a bens e serviços, dos mais essenciais aos mais supérfluos, produzindo um escalável e quase implacável cenário de desigualdade econômica e de precarização da vida em si, o que, como referido, em nada tem a ver com o poder estatal de tributar.

Ou seja, o próprio Estado, instrumento cuja finalidade única é a proteção de seus cidadãos, garantindo-lhes seus direitos, ao instituir tributos - na contrapartida inerente à garantia que deve buscar resguardar - sobre o comércio e os serviços na modelagem cumulativa, acabava por solapar sua própria razão de ser, pois se atuava em direção oposta à que se propunha.

¹⁶ O Estado ainda pode se valer da narrativa de que a tributação é leve, tendo em vista a baixa alíquota. Aí, uma clara materialização do brocardo “*Nemo auditur propriam turpitudinem allegans*”.

No transcurso do tempo, apesar das vantagens da simplicidade e do efeito psicológico das baixas alíquotas, passou-se a perceber que as desvantagens da cumulatividade superavam as vantagens.

Due (1970, p. 120-123), no particular, cita a verticalização dos agentes da produção - quanto mais concentrado for o processo produtivo, menos tributos as empresas teriam de pagar, já que haveria menos circulação das mercadorias -; a discriminação tributária - pois empresas de maior porte poderão alcançar mais patamares de produção (elos da cadeia), conseguindo não praticar (ou o fazer menos) o fato tributável, em detrimento das pequenas empresas, que não têm tanto poderio, produzindo, assim, concentração de riqueza e desigualdade econômica.

O economista estadunidense também menciona, como implicações negativas da cumulatividade da tributação sobre as transações mercantis, a impossibilidade de se desonerar as exportações - já que a mercadoria exportada, que já é ponto final da cadeia, sofrerá com o acúmulo dos tributos na sua produção -; o incentivo ao mercado das importações - pelo fato de a importação sofrer menor quantidade de incidências do que o bem nacional - desestimulando o desenvolvimento das economias nacionais; e a falta de transparência¹⁷ - com as várias possibilidades de ramificação das cadeias de produção, acaba que não se sabe efetivamente o peso da tributação no preço final das mercadorias.

Arremata, sobre os benefícios da não cumulatividade, o professor José Eduardo Soares de Mello (Mello, p. 51-52):

A não-cumulatividade significa um sistema operacional que objetiva minimizar a carga tributária incidente sobre as operações realizadas com produtos, mercadorias e serviços, tendo por finalidade diminuir o preço que repercute na diminuição do custo de vida, possibilitando a geração de emprego, realização de investimentos empresariais e outras medidas benéficas ao desenvolvimento econômico

Eram tais os problemas da tributação em cascata, cumulativa, que se necessitava de alternativa que, ao mesmo tempo, estimulasse a dinamização da economia - viu-se que a cumulatividade incentivava a verticalização da produção -, e não prejudicasse a arrecadação tributária.

¹⁷ Sobre a transparência, não se pode deixar de mencionar os princípios constitucionais que imprimem a necessidade de não haver barreiras que dificultem a compreensão pelo cidadão no que tange à atividade estatal em si, como o da publicidade, inserido no art. 37, § 6º, da Constituição de 1988. Além disso, especificamente no que se refere ao Sistema Tributário Nacional, importante referenciar que o princípio da transparência, alçou a categoria de princípio expresso com a chamada “Reforma Tributária” (Emenda Constitucional 132/2023), bem como a disposição do art. 150, § 5º.

2.2 A proposta da não cumulatividade

A partir desse quadro de questionamento a tal modelagem, que se desenhava na primeira metade do século XX, era necessário que se buscasse uma nova forma de tributação que não impactasse tanto o consumo e estimulasse o desenvolvimento econômico. O Velho continente foi terra fértil nesse sentido. Com isso é que se teve a ideia¹⁸ de uma tributação que incidisse sobre o valor que se agregava à mercadoria quando do progresso da cadeia de produção, o chamado IVA - Imposto sobre o Valor Agregado.

Nessa sistemática, buscava-se neutralizar a tributação, operacionalizando mecanismo de creditamento a partir das várias transações mercantis, com as constantes manufaturas, tornando o tributo, que antes era cumulativo, em não cumulativo. A ideia surgiu a partir de proposta do economista Carl Heinrich von Siemens (Moreira, 2010, p. 9), que se materializou na França, a partir de 10 de abril de 1954: a *Taxe sur la Valeur Ajoutée* (“Taxa sobre o Valor Acrescido”) inaugurou a sistemática.

Nela, calculava-se o tributo devido em determinado intervalo de tempo e, no mesmo período, aferia-se o peso da tributação na aquisição de mercadorias que serviam à produção (insumos). Criou-se, logo, uma sistemática de creditamento, em que o tributo apurado era subtraído do tributo pago na aquisição do que era fundamental à atividade praticada: débito e crédito, respectivamente. Aquilo subtraído disto resultava no tributo que efetivamente deveria ser recolhido.

2.3 A nova realidade

Na primeira metade da década de 60, foi publicado um trabalho paradigmático no que tange aos sistemas de tributação dos países europeus, o chamado relatório Newmark¹⁹. O

¹⁸ Como a cumulatividade da tributação era um fenômeno que afetava a diversas nações, não se consegue ao certo precisar quem efetivamente criou a ideia da tributação sobre o valor agregado. Ela é pleiteada pelos alemães e americanos (TIPKE, Klaus. *Über Umsatzsteuer: Gerechtigkeit. Steuer und Wirtschaft*, v. 69, n. 2, 1992, p. 106, Apud TÔRRES, Ricardo Lobo. *É Possível a Criação do IVA no Brasil?* SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon Pontes de; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). *IVA para o Brasil – Contributos para a Reforma da Tributação do Consumo*. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 21); e pelos alemães (BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 11ª ed. Atualizado por MISABEL ABREU MACHADO DERZI. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 352).

¹⁹ Deu-se difícil missão ao financista Fritz Newmark, a de verificar as características dos sistemas tributários europeus, identificar as diferenças existentes entre eles e apontar eventuais caminhos para viabilizar uma estrutura tributária comunitária compatível com as pretensões integrativas da CEE, por meio da elaboração de um relatório. Além do presidente, Fritz Newmark, o Comitê Newmark foi composto, pelos seguintes membros: W. Alberts - Alemanha; Alain Barrère - França; Georges Vedel - França; Cesare Cosciani - Itália; G. Stamatii - Itália; Maurice Masoin - Bélgica; B. Schendstok - Holanda; Carl S. Shoup - Estados Unidos da América; José J.

estudo, que teve pujante influência, recomendava fortemente a adoção de um modelo de tributação que se desse sobre o valor acrescido. Como explica Teodorovicz:

Com ambições integrativas, e com a pretensão expressa de viabilizar uma harmonização tributária no âmbito da Comunidade Econômica Europeia, foi convocado o Comitê Fiscal e Financeiro, composto por vários estudiosos do tema e presidido pelo célebre financista Fritz Newmark, para elaborar um relatório que verificaria as características dos sistemas tributários europeus, as diferenças entre eles, e os eventuais caminhos para se viabilizar uma estrutura tributária comunitária apta para as pretensões integrativas da CEE. O Relatório foi finalizado e publicado em 1962, sob o título de “Rapport du Comité Fiscal et Financier de la CEE, Commission, 1962”, ficando popularmente conhecido como Relatório Newmark, em homenagem ao então presidente do Comitê Fiscal e Financeiro da CEE.

Trata-se de documento que apurou criteriosamente os problemas referidos à harmonização tributária dos países membros da CEE, direcionando sua atenção tanto aos impostos diretos como aos impostos indiretos. Este documento destinou-se a diagnosticar as características - semelhanças e diferenças - entre as sistemáticas tributárias dos países-membros visando apresentar respostas para solucionar o problema da harmonização tributária nesse território, servindo de base teórica para a consecução de medidas de políticas tributárias integrativas. Muito embora a estrutura ideal deva ser, pelo menos teoricamente, veiculada pela adoção do princípio da origem e à supressão das barreiras fiscais, o Comitê sugeriu a manutenção do princípio do destino, tendo em vista as dificuldades da implantação do princípio da origem naquele período para os países da CEE. Ademais, sugeriu a uniformização dos impostos sobre vendas, excluindo outras modalidades semelhantes, e aconselhou a introdução de um imposto sobre o valor agregado, tipo consumo, lançado através do sistema de dedução imposto sobre imposto.

Eram lógicos os motivos pelos quais o Comitê optou por tais propostas, sobretudo impulsionado pela falta de transparência dos impostos cumulativos, já que havia impossibilidade de conhecer com precisão o imposto que foi incorporado à mercadoria através das fases de produção e comercialização. Ainda, a restituição a ser feita em face das mercadorias exportadas ficaria ao arbítrio de cada país-membro, o que, para Arlindo Correa, “(...) seria inadmissível num mercado comum”. Além de algumas dificuldades administrativas levantadas pelo Comitê na criação e cobrança de determinados impostos sobre vendas, especialmente aqueles setorializados a determinadas etapas da circulação econômica, o Comitê apresentou a proposta de criação de um futuro imposto sobre o valor agregado, afastando os anteriores impostos cumulativos²⁰.

A circulação de bens, serviços e capitais, segundo o relatório, era extremamente facilitada por tal técnica de tributação, o que, dentro do contexto social, mostrava-se extremamente alvissareiro, pois, em 1957, havia sido assinado o Tratado de Roma, marco inicial da CEE - Comunidade Econômica Europeia. Segundo Correia²¹ (1998, p. 224), era premente

Kauffman - Luxemburgo. Comité Fiscal y Financiero de la CEE. Informe del Comité Fiscal y Financiero de la CEE. Madri: Comisaría del Plan de Desarrollo Económico y social. Gabinete de Estudios, 1965, pp. 149 e ss.

²⁰ **Vista do História da Harmonização Tributária Internacional | Revista Direito Tributário Atual.** Disponível em: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1750/1285>>. Acesso em: 3 jan. 2025.

²¹ Arlindo Correia. O IVA na União Européia – As dificuldades do Processo de Harmonização. Texto constante do livro “Reforma Tributária & Mercosul”. 1998. Ubaldo César Balthazar. (org.) – Belo Horizonte. Ed. Del Rey. p.224.

a necessidade de se neutralizar a tributação como mecanismo de estímulo ao desenvolvimento do comércio internacional, questão extremamente em voga à época.

A partir de tais recomendações, atendidos os reclamos da época de neutralização e de estímulo à integração comercial entre os países, é que se teve a 1ª Diretiva sobre o IVA, a qual impunha a sua adoção até 1º de janeiro de 1970. Por óbvio, a tributação sobre o valor agregado se assentava na base da Diretiva da Comunidade, mas outorgava às leis nacionais o poder de regulação. Sua importância foi reiterada em diversos pronunciamentos do Tribunal de Justiça da União Europeia - TJUE²². Não só isso, hoje, é exigência que os países que pretendem integrar a Comunidade Europeia tenham um imposto circulatório na modelagem não cumulativa.

2.4 Os tipos de não cumulatividade

A não cumulatividade, ao objetivar mitigar o efeito cascata, traz consigo comando reflexivo, de não sobreposição do tributo sobre si mesmo. Por inerência de premissa, para que se possa entender algo que não se acumule, é imprescindível que se tenha um processo, ao qual tal elemento que se pretende não deixar acumular seja fortemente associado, para que se consiga, ao menos, mitigá-lo. Como ensina Paulsen (2020, p. 228):

São pressupostos para a utilização dessa técnica, portanto, que haja uma cadeia de incidências sucessivas de um mesmo tributo sobre a mesma riqueza, com efetiva cobrança do tributo em ambas as operações, cujo ônus se pretenda amenizar, ou seja, que estejamos em face de uma tributação plurifásica. Não há que se invocar a não cumulatividade, portanto, quando a incidência for única, seja em razão da ausência de cadeia ou da adoção de regime monofásico de tributação

Apesar de muito se falar sobre o valor agregado, e a conseqüente atividade tributante sobre tal parcela, em verdade, a não cumulatividade não é uma exceção à regra matriz de incidência da norma tributária ou um diferimento da tributação, mas sim técnica que visa à desoneração das cadeias de produção. A finalidade é que o impacto econômico gerado ao final, com a tributação, tenha como base o valor que se agregou no transcurso do processo produtivo, evitando-se a superposição dos tributos.

Diante disso, erigem os modelos de não cumulatividade: *tax on tax* e o *basis on basis*.

²² Vide os acórdãos de 14/2/1985, assunto C-268/83; ou 14/10/2021, assuntos C-45/20 e C-46/20

2.4.1 A não cumulatividade *tax on tax*

Na modalidade *tax on tax* (*imposto-contra-imposto*), a apuração do *quantum debeat* se materializa pelo abatimento do tributo pago na operação anterior. É dizer, na primeira incidência, não há que se falar em abatimento, pois é neste momento que é gerado o direito ao crédito que será utilizado nas operações seguintes. Na segunda incidência, apura-se o imposto com a aplicação da alíquota sobre a base de cálculo (o valor dessa operação de circulação da mercadoria, por exemplo), mas, obtido o valor, abate-se, compensa-se, o tributo devido naquele momento com o pago na operação anterior para obter o valor que deve ser recolhido aos cofres públicos.

A título ilustrativo, sobre esse mecanismo de compensação, convém ressaltar que a apuração não cumulativa em muito se associa à lógica de adimplemento e de extinção das obrigações (na disciplina geral do art. 360 do Código Civil). Na hipótese de duas pessoas - no caso do Direito Tributário, o Fisco (Federal, Estadual ou Municipal) e o contribuinte - serem concomitantemente credor e devedor um do outro, as duas obrigações se extinguem, até o limite da menor. Se há crédito referente à(s) operação(ões) anterior(es), ele é utilizado para diminuir do valor que deve ser recolhido na operação seguinte.

Pode-se ressaltar que tal sistemática de creditamento se associa à figura do chamado crédito físico. Nessa modelagem, o direito ao creditamento só se consubstancia quando da incorporação física de elementos já tributados ao produto ao longo da cadeia econômica: entradas tributadas de itens que se incorporem materialmente ao bem que será comercializado é que poderão ser utilizadas para compensar com as saídas tributadas, evitando-se tributação sobre o que já foi por ela anteriormente atingido. Na ilustração de Segundo (2019, p. 154):

Pela sistemática do crédito físico o contribuinte somente tem direito de creditar-se do tributo incidente naquelas entradas de itens que se incorporam, fisicamente, ao produto posteriormente vendido e submetido à tributação. Em se tratando de uma fábrica de sapatos, por exemplo, submetida a um tributo não cumulativo quando da venda dos sapatos fabricados, poderá ser aproveitado como crédito o imposto incidente sobre o couro, a tinta, a borracha, os cordões para cadarços, as linhas de costura e todos os demais itens que fisicamente se incorporam ao sapato a ser posteriormente vendido.

A incidência do imposto em si não é afetada, mas o impacto econômico da atividade tributante na cadeia é que é substancialmente minorado, já que é engendrado crédito quanto às etapas anteriores de produção quando da continuidade da incorporação de bens ao objeto final comercializado pelo contribuinte.

Veja-se que esse modelo de creditamento exsurge como pertinente quando a tributação visa a atingir as transações mercantis em si, posto que é a mercadoria, sua circulação, que é objeto do tributo. Consequentemente, o sistema de não cumulatividade a ser implementado neste caso deve perfilhar o caminho que o(s) item(ns) percorre(em) na progressão da cadeia econômica.

2.4.2 A não cumulatividade *basis on basis*

Diversamente da modalidade *imposto contra imposto*, o tipo *base contra base* não se assenta na premissa do creditamento a partir das “operações anteriores e seguintes”, de maneira que a forma de cálculo e a amplitude do que pode engendrar o direito de crédito são diferentes, mas sempre na busca, inconciliável, de se perfilhar a riqueza que o contribuinte é capaz de agregar em seu processo produtivo, afinal, é isso essencialmente que a atividade de produtiva, de comercialização de bens ou prestação de serviços busca fazer: valorar economicamente o que se produz.

Calcula-se a base de cálculo do imposto a ser pago, valor das mercadorias saídas (vendas), e o que foi despendido (despesas); daí, por meio de subtração, apura-se a base no regime não cumulativo. Apurada a base, aplica-se a alíquota incidente e chega-se ao *quantum debeat*. Pelo próprio nome do método, há uma contraposição das bases, a ingressa *versus* a egressa, ou, como refere Ives Gandra da Silva Martins, “compensam-se as bases de cálculo”²³.

Tal lógica, por sua vez, associa-se à ideia do creditamento financeiro, mais abrangente do que o modelo do crédito físico, que se assenta na premissa de que geram crédito todas as despesas que representem custo à produção. Há, em tal perspectiva, a dimensão de que todos os custos financeiros são incorporados ao bem, inexoravelmente encarecendo a atividade objeto de desenvolvimento pelo contribuinte, em compreensão mais alargada do que no caso do creditamento físico, de maneira que despesas outras geram crédito. Como retrata Segundo (2019, p. 154):

Já a sistemática do crédito financeiro é aquela na qual o contribuinte tem direito de creditar-se do tributo incidente em todas as operações anteriores que representam um custo para a produção ou a comercialização do bem a ser tributado. Parte-se da ideia – daí o nome da sistemática – de que tais custos incorporam-se financeiramente ao bem, encarecendo-o, razão pela qual, se foram tributados, devem gerar ao contribuinte o direito ao crédito correspondente. Por essa sistemática, o fabricante de sapatos mencionado no parágrafo anterior poderia creditar-se não apenas do tributo incidente

²³ BASTOS, Celso; e MARTINS, Ives Gandra da Silva (coords.). Comentários à Constituição do Brasil. T. 1. V. 6. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001, pp. 338/340

sobre o couro, a tinta e demais itens incorporados ao calçado, mas também da energia elétrica consumida, das máquinas usadas em sua fabricação etc.

A regra base sobre base, do crédito financeiro, concretiza em medida muito maior a pretensão de não cumulação dos tributos, já que amplia a base imponible de créditos para que se chegue cada vez mais perto de uma tributação sobre o valor que realmente se agrega à mercadoria ou ao serviço em seu processo produtivo, já que se leva em consideração os gastos/custos necessários, financeiros, em detrimento da perspectiva do “enriquecimento corpóreo” do bem, como no crédito físico.

Tanto maior o espectro do que se pode levar a efeito de tributação - evidente que o crédito financeiro é mais amplo nesse sentido, posto que são custos em geral, e não custos com o que há de ser incorporado material/fisicamente ao bem ou serviço finais -, mais concretas as chances de se realmente só tributar o que acrescido a cada etapa de produção.

Nessa perspectiva, ao se ampliar a base de créditos, além de se chegar mais perto de um sistema realmente não cumulativo, pode-se mencionar que há visão mais realista dos dispêndios inerentes ao desenvolvimento da atividade empresarial, já que somente a real noção, também, dos custos estruturais inerentes à atividade desenvolvida levará à percepção do que influi na formação do preço do bem ofertado ou do serviço prestado.

Isso, naturalmente, ao profundar a base das saídas e a base das entradas, por consequência, torna mais palpável a pretensão de se “neutralizar a tributação”, possibilitando compensação/abatimento com o que, apesar de não associado ao processo produtivo, represente um custo necessário ao contribuinte.

3 A NÃO CUMULATIVIDADE APLICÁVEL ÀS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS/PASEP E À COFINS

A grande diferença entra ambas as formas de instrumentalizar a não cumulatividade é na sua referência de cálculo e no espectro do que gera o direito ao crédito. Ao tempo que a modalidade *tax on tax* se volta ao imposto anteriormente pago sobre o que fisicamente se incorpora ao item, com o olhar voltado às transações mercantis (atos de mercancia), a forma *basis on basis* se direciona às próprias bases de cálculo em si (as entradas e das saída), de modo que esta é, naturalmente, mais dilatada e ampla.

Cada uma dessas modalidades há de se amoldar melhor a partir da espécie tributária sob análise. Na apuração do *quantum debeatur* de tributos que incidam sobre a circulação de mercadorias, o uso do método *imposto contra imposto* se descortina mais hígido porque a não cumulatividade se materializa no plano da cadeia econômica em si. Como o fato gerador do tributo é a própria circulação da mercadoria (o ato de mercancia), é pertinente que o caminho da não cumulatividade seja perseguido por meio daquilo que melhor planifica o fluxo das transações mercantis, que é a própria cadeia econômica.

No que se refere às contribuições para o PIS/PASEP e à COFINS, o regime da não cumulatividade que se adota é o *base contra base*, o qual lhes resta aplicável em razão da própria materialidade de tais contribuições, que, na redação do art. 195, I, “b”, da Constituição Federal de 1988 e no art. 1º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, é o auferimento das receitas. Já que incidem sobre as receitas auferidas pela pessoa jurídica, os créditos decorrem das despesas que, por sua vez, são oneradas pelas contribuições, chegando-se à base apurada por meio da subtração entre esses valores.

Como as receitas é que são os fatos geradores dos tributos, a não cumulatividade se instrumentaliza pelo próprio cotejamento do que ingressa e do que regressa ao patrimônio do contribuinte, por isso há a apuração e a subtração das bases de débito e de crédito e, assim, tem-se a base apurada, grandeza que sofrerá com a alíquota aplicável. Bem explana Segundo (2019, p. 465):

Em relação ao PIS e à COFINS, geram crédito todas as despesas que tenham sido oneradas pelas contribuições, a exemplo daquelas com alugueis, bens destinados ao ativo permanente, energia elétrica etc. Trata-se de uma imposição da própria abrangência desses tributos, que oneram a generalidade das receitas do contribuinte, o que torna impossível cogitar-se de restrições como as que orientam a diferença entre crédito físico e crédito financeiro.

As contribuições, ao terem sua incidência regida pelo auferimento de receitas, têm sua apuração não cumulativa mais bem estratificada a partir de olhar voltado aos registros de ingressos e de regressos ao patrimônio da empresa: como magistralmente elucida Ribeiro (2004, p. 102), o cotejo é entre “as receitas auferidas e as receitas necessariamente consumidas pela fonte produtora (despesas necessárias)”.

Assevera o Min. Napoleão Nunes Maia Filho em voto proferido no julgamento do paradigmático Recurso Especial nº 1.221.170²⁴:

No caso do PIS/COFINS, o creditamento consiste em verdadeiro ou autêntico desconto, pois essas contribuições têm por fato gerador o próprio faturamento da empresa ou da entidade a ela equiparada; a distinção é formidavelmente gritante, como se percebe.

28. E essa é a pedra-de-toque para afastar a confusão que comumente havia entre o creditamento do IPI e o creditamento do PIS/COFINS. No primeiro caso, o tributo incide sobre o produto, então o crédito efetivamente decorre dos insumos; no segundo caso, vê-se que o tributo incide sobre o faturamento, então o crédito deve decorrer – e somente pode decorrer – das despesas, sendo essa conclusão de clareza ofuscante ou brilhante como a do sol nordestino.

Também vaticinou nesse sentido a Min^a Regina Helena Costa em seu voto no mesmo julgamento:

No que concerne ao IPI e ao ICMS, a regra da não-cumulatividade tem por objetivo evitar a chamada tributação em cascata, vale dizer, a incidência de imposto sobre imposto, no caso de tributos multifásicos, assim entendidos aqueles exigíveis em operações sucessivas. Estabelece-se, assim, um sistema de créditos que poderá ser usado como forma de pagamento do tributo. O contribuinte deve subtrair da quantia devida a título desses impostos o(s) crédito(s) acumulado(s) na(s) operação(ões) anterior(es).

De outra parte, para tributos de diversa configuração, como as contribuições em tela, conquanto também seja a elas aplicável o princípio da capacidade contributiva, por ostentarem materialidade de imposto, a não-cumulatividade há de revestir sistema distinto.

Cuidando-se de contribuições cuja base de cálculo é a receita bruta ou faturamento, e que, portanto, não têm conexão direta com determinado produto ou mercadoria, a técnica de não-cumulatividade a ser observada é de "base sobre base".

Esse método diverge da modelagem *imposto-contra-imposto* porque, para que não haja superposição de tributos, a sistemática de abatimento/compensação, que conforma a não cumulatividade, deve se materializar no plano, por óbvio, da incidência do respectivo tributo. No caso, como incidem sobre as receitas auferidas, a não cumulatividade deve ser orientada por

²⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp nº 1.221.170. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Brasília, DF, 22 fev. 2018. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201002091150&dt_publicacao=24/04/2018. Acesso em 09 jan. 2025.

aquilo que é correlato ou contraposto à receita, o que é necessário realizar para sua obtenção, que é a despesa, em compreensão associada ao creditamento financeiro.

Ou seja, no caso das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS, só se pode ter tributação não cumulativa se das receitas forem retirados os valores e os dispêndios imprescindíveis à sua percepção que foram agravados pelas respectivas contribuições. Deve-se enxergar o cenário como “universalidade das receitas” *versus* “universalidade das despesas”, sendo a realização da despesa instrumento para a obtenção da respectiva receita, como bem elucidada Paulsen (2020, p. 668):

A par disso, tratando-se de tributo direto que incide sobre a totalidade das receitas auferidas pela empresa, configurem ou não faturamento, ou seja, digam ou não respeito à atividade que constitui seu objeto social, impõe-se que se permita a apuração de créditos relativamente a todas as despesas realizadas junto a pessoas jurídicas sujeitas à contribuição, necessárias à obtenção da receita. Efetivamente, 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, portanto, de eventuais ônus que a tal título já tenham sido suportados pelas empresas com quem se contratou.

Do que se vê, o modelo de não cumulatividade aplicável ao PIS/PASEP e à COFINS, a partir, respectivamente, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, possibilita a dedução dos gastos instrumentais e abarca a base financeira - já que se opõe despesas e receitas para retirar o que já foi agravado pelas contribuições.

3.1 O regramento das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003

A Lei nº 10.637/2002 instituiu o regime da não cumulatividade aplicável a contribuição para o PIS/PASEP, inaugurando tal sistemática no âmbito das contribuições de sociais de custeio da seguridade social a partir da EC nº 42/2003. Assentando a proximidade entre as contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS²⁵, a própria Exposição de Motivos da

²⁵ As duas contribuições incidentes sobre o faturamento das empresas antes da inauguração da vigente ordem constitucional foram expressamente recepcionadas. A contribuição para o PIS/PASEP foi instituída pela Lei Complementar nº 7/70 e subsistiu a partir da redação do art. 239 da Constituição Federal; ao tempo que o chamado Finsocial, que deu origem à COFINS, tributo instituído pelo Decreto-lei nº 1.940/82, para que continuasse produzindo efeitos, até instituída nova contribuição sobre o faturamento, conforme o art. 56 do ADCT.

Medida Provisória nº 66/2002, que foi convertida na Lei nº 10.637/2002²⁶, faz referência à necessidade de superveniente adoção da modelagem para a COFINS (Brasil, 2002)²⁷:

2. A proposta, de plano, dá curso a uma ampla reestruturação na cobrança das contribuições sociais incidentes sobre o faturamento. Após a instituição da cobrança monofásica em vários setores da economia, o que se pretende, na forma desta Medida Provisória, é, gradualmente, proceder-se à introdução da cobrança em regime de valor agregado – inicialmente com o PIS/Pasep para, posteriormente, alcançar a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

A Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 135/2003, que, por sua vez, foi convertida na Lei nº 10.833/2003, ao propor a instituição do regime da não cumulatividade no âmbito da COFINS, também faz referência a adoção do modelo no caso da contribuição para o PIS/PASEP (Brasil, 2003²⁸):

DA COBRANÇA NÃO-CUMULATIVA DA COFINS

2. No que diz respeito à COFINS, o objetivo da proposta é de, visando dar continuidade à reestruturação na cobrança das contribuições incidentes sobre o faturamento, proceder-se à adoção de regras, nos arts. 1º a 14, para exigência da COFINS em regime de não-cumulatividade, iniciado com a contribuição para o PIS/PASEP.

2.1. Os arts. 15 e 16 têm como objetivo harmonizar o tratamento adotado para a COFINS à contribuição para o PIS/PASEP, ajustando as regras previstas nesta Medida Provisória às previstas na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

No ponto, não se pode olvidar que a Exposição de Motivos deixa clara a preocupação da União em, com a adoção do regime da não cumulatividade das contribuições²⁹, estimular o desenvolvimento econômico, desincentivar a verticalização da produção e fomentar a competitividade dos produtos nacionais, motivos anteriormente citados como determinantes na análise histórica no que se refere à transição (global³⁰, diga-se) de uma tributação sobre bens e serviços, que antes era cumulativa, para um regime não cumulativo:

²⁶ A própria Lei nº 10.637, em seu art. 12, dispõe: Até 31 de dezembro de 2003, o Poder Executivo submeterá ao Congresso Nacional projeto de lei tornando não-cumulativa a cobrança da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

²⁷ BRASIL, MINISTÉRIO DE ESTADO DA FAZENDA. Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas_2002/66.htm. Acesso em 08 jan. de 2025.

²⁸ BRASIL. MINISTÉRIO DE ESTADO DA FAZENDA. Exposição de Motivos da MP nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Exm/2003/EM_no_197a2003_mf.htm. Acesso em 08 jan. 2025.

²⁹ Apesar dos mesmos fatos geradores, quanto às contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, não há que se falar na ocorrência do chamado *bis in idem* tributário, tendo em vista que ambas as contribuições têm expresso suporte constitucional.

³⁰ É *conditio sine qua non* para o ingresso na Comunidade Europeia a adoção de uma tributação sobre a circulação de bens e serviços no regime não cumulativo.

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.

[...] 3. O modelo proposto traduz demanda de modernização do sistema de custeio da área de seguridade social sem, entretanto, pôr em risco o montante da receita obtida com essa contribuição, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada com a cobrança da referida contribuição.

4. Adicionalmente, o modelo possibilita uma maior competitividade dos produtos nacionais, uma vez que os bens importados, por não terem incidência anterior, não geram direito a crédito, ao mesmo tempo em que as exportações são desoneradas.

5. Cumpre esclarecer que qualquer proposta de alteração que tenha por premissa manter o montante arrecadado implica, sem dúvida, a redistribuição da carga tributária entre os diversos setores da economia.

6. A contribuição não-cumulativa que está sendo instituída tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

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.

Identificadas as semelhanças, desde as similaridades das sementes legislativas, entre as contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, não haveria razão para a qual o legislador, a partir da intenção de instituir o regime da não cumulatividade, impor diferenças entre os pressupostos de creditamento³¹. Caso contrário, a diferenciação de critérios para a aquilatar créditos quanto ao PIS/PASEP e à COFINS ensejaria a imposição de mais obrigações acessórias no que tange às regras de apuração.

Não só isso, contrariaria, expressa e amplamente, os motivos que embasaram a instituição do regime da não cumulatividade sobre ambos os tributos, pois são tratados de maneira quase que uma pelo próprio credor da obrigação tributária, a União Federal³².

Assim é que a disciplina dos regimes de não cumulatividade quanto à contribuição para o PIS/PASEP (disciplinado pela Lei nº 10.637/2002) e à COFINS (disciplinado pela Lei

³¹ Há na doutrina, autores que, apesar de reconhecerem os benefícios da não cumulatividade da tributação sobre bens e serviços, observam que, caso o Fisco entenda pela adoção de rígidas regras no que tange à apuração, à verificação e à prova do direito ao crédito, agigantar-se-iam a quantidade de obrigações acessórias (no Direito Tributário, são aquelas que dizem respeito a obrigações de fazer e de não fazer). Hugo de Brito Machado Segundo, por exemplo, cita como desvantagens da não cumulatividade a maior complexidade do sistema, com a necessidade de grande controle e fiscalização, importando na criação de diversas obrigações acessórias e na criação de pesadas sanções (não raro eventual indeferimento de créditos vem com a imposição de penalidades qualificadas e agravadas). Além disso, a instituição da não cumulatividade vem acompanhada do aumento das alíquotas, de maneira que, em sua visão, haveria um incentivo a fraudes e sonegações visando ao pagamento de menos tributos.

³² Isso é plenamente verificável por sumária análise das Exposições de Motivos das duas MPs que originaram as leis que instituíram a não cumulatividade para o PIS/PASEP e para a COFINS, aqui cotejadas.

nº 10.833/2003), é muito similar, sendo inclusive tratado em conjunto pela doutrina (Paulsen, 2020, p. 463-464):

No regime não cumulativo, o PIS e a Cofins são disciplinados pelas Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03, respectivamente. O STF, ao julgar o RE 570.122, considerou que não houve vício formal no advento da Lei n. 10.833/03, e que também não ocorreu violação à isonomia, à capacidade contributiva e à vedação do confisco. O legislador submete ao regime não cumulativo as empresas maiores, com receita total anual superior a setenta e oito milhões de reais, nos termos do art. 13 da Lei n. 9.718/98, com a redação da Lei n. 12.814/13. Os arts. 8º da Lei n. 10.637/02 e 10 da Lei n. 10.833/03 mantêm no regime cumulativo do PIS e da Cofins, disciplinado pelas Leis n. 9.715/98 e n. 9.718/98, as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido e as receitas de determinados setores que arrola, as decorrentes de serviços prestados por hospital, pronto-socorro e clínica médica, as receitas decorrentes de prestação de serviços de educação infantil, ensinos fundamental e médio e educação superior, as receitas decorrentes de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros, efetuado por empresas regulares de linhas aéreas domésticas etc. Há empresas atuantes em um mesmo setor econômico submetidas a regimes diferentes, dependendo do seu porte. Isso porque o critério básico utilizado pelo art. 3º da Lei n. 10.637/02 e pelo art. 3º da Lei n. 10.833/03 para o enquadramento das pessoas jurídicas no regime não cumulativo não é o da atividade econômica, mas, isso sim, estarem ou não sujeitas ao imposto de renda pelo lucro real.

Tanto é assim que o regime da apropriação de créditos é orquestrado identicamente pelos art. 3º de cada uma das Leis, dispositivos que trazem róis do que pode e do que não pode gerar direito a créditos no âmbito das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS.

Muito se discute, nesse sentido, sobre a natureza das hipóteses tipificadas pelos arts. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, se têm cariz mais fechado, comumente chamado de “taxativo”, ou se mais aberto, trivialmente referido como “exemplificativo”.

Fato é que é extremamente relevante mencionar que o legislador ao construir hipóteses de incidência de determinada regra - o arrolamento das hipóteses geradoras do direito ao crédito, por exemplo - o faz a partir de cognição abstrata e puramente teórica³³, muitas vezes sem descer à realidade. Toma-se decisões do altiplano do Congresso, muitas vezes não por vontade, sem levar em conta o que é decidido/feito na planície do dia a dia. Nessa linha, todos problemas reais (ou grande parte deles), pensa-se, estariam plenamente resolvidos, porque o raciocínio teórico e abstrato bastaria à disciplina que se pretende fazer, no caso, do creditamento a título de PIS/PASEP e de COFINS.

Para Cassiano Menke³⁴:

³³ É importante observar que não se tece crítica ou desaprovação à atividade legislativa; pelo contrário, o apontamento, ao partir de análise objetiva, sobreleva aspectos essenciais do raciocinar legislativo pertinentes à atividade legiferante.

³⁴ MENKE, Cassiano. O postulado argumentativo da coerência como instrumento para justificação das decisões interpretativas no direito tributário. *Revista Jurídica Luso-Brasileira*, Ano 6, n. 1, p. 759-790, 2020. Disponível em: <https://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2020/1/2020_01_0759_0790.pdf>. Acesso em: 08 jan. 2025.

as expressões linguísticas utilizadas pelo legislador são, no mais das vezes, vagas e imprecisas. São de difícil definição. E mais: a realidade dos eventos em que se pretende fazer incidir a norma é complexa e dinâmica, repleta de diversidades. Essa realidade, por assim dizer, “concreta”, gera dúvidas com relação ao seu significado, vale dizer, gera dúvidas com relação “ao que, de fato, ocorreu”, provocando, por isso, dúvidas quanto ao enquadramento dos acontecimentos à descrição normativa.

É esse o caso do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, ao conceder “direito a crédito sobre bens e serviços utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”, redação conferida pela Lei nº 10.865/2004³⁵.

Daí é que se gerou controvérsia relativa ao conceito de insumo, que foi objeto de análise pelo Superior Tribunal de Justiça no âmbito do Recurso Especial nº 1.221.170 (questão afetada ao rito dos Recursos Especiais Repetitivos³⁶ nos Temas nº 779 e 780 do Tribunal). De um lado, o Fisco defendia interpretação mais restrita do termo, e, de outro, os contribuintes defendiam uma ampliação do conceito.

3.2 Os Temas nº 779 e 780 do Superior Tribunal de Justiça

Os Temas nº 779 e 780 do STJ, materializados no Recurso Especial nº 1.221.170, prestaram-se à definição do conceito de insumo para fins de creditamento de PIS/PASEP e de COFINS na apuração do regime não cumulativo das contribuições: “Discute-se o conceito de insumo tal como empregado nas Leis 10.637/02 e 10.833/03 para o fim de definir o direito (ou não) ao crédito de PIS e COFINS dos valores incorridos na aquisição”³⁷.

O recurso teve designado como Relator o Min. Napoleão Nunes Maia Filho, que proferiu longo voto, fazendo reflexões econômicas sobre a temática. No entendimento exposto, o Ministro cearense, inclusive, afirma que “*a adequada compreensão de insumo, para efeito do creditamento relativo às contribuições usualmente denominadas PIS/COFINS, deve compreender todas as despesas diretas e indiretas do contribuinte*”.

Tendo em vista a relevância da temática - estimava-se, à época o possível impacto

³⁵ BRASIL. Lei nº 10.865/2004: Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. 2004.

³⁶ Procedimento especial estabelecido pelos arts. 1.036 e seguintes do Código de Processo Civil Brasileiro (Lei nº 13.105/2015) para o julgamento de Recursos Extraordinários e Especiais cuja temática seja recorrentemente levada aos Tribunais Superiores.

³⁷ Definição da questão controvertida extraída do sítio do STJ. **STJ - Precedentes Qualificados**. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=780&cod_tema_final=780>. Acesso em: 9 jan. 2025.

de 50 bilhões aos cofres da União³⁸ -, o julgamento iniciou em setembro de 2015 e finalizou em fevereiro de 2018, lapso temporal no qual os Ministros puderam amplamente se debruçar sobre a matéria. Nesse sentido, o Min. Napoleão entendeu por bem acompanhar os fundamentos lançados pela Min^a. Regina Helena Costa, que historiou a disciplina da não cumulatividade nos planos constitucional e infraconstitucional.

Em seu raciocínio, a Ministra parte de *distinguish*, essencial, diga-se, entre o regime da não cumulatividade aplicável ao ICMS e ao IPI, cujas bases são assentadas no sistema do *tax on tax*, havendo compensação entre o imposto pago nas operações anteriores, e o pertinente às contribuições para o PIS/PASEP e à COFINS, que se funda no sistema *basis on basis*.

A diferença nos regimes de apuração da não cumulatividade se dá justamente a partir das materialidades dos tributos: no caso do PIS/PASEP e da COFINS, o exame deve se plasmar em tudo aquilo que faz parte do processo conformativo da receita; ou seja, as despesas realizadas pelo contribuinte.

Nessa linha vaticina Greco (2004, p. 101) que “*estamos perante contribuições cujo pressuposto de fato é a ‘receita’, portanto, a não cumulatividade em questão existe e deve ser vista como técnica voltada a viabilizar a determinação do montante a recolher em função da receita*”, de maneira que o referencial teórico e prático para a aplicação do sistema da não cumulatividade das contribuições incidentes sobre faturamento ou receita deve ser o seu próprio fato gerador, apontando a apuração dos créditos para todos os elementos que instrumentalizem, possibilitem e pavimentem o auferimento de receitas, que naturalmente são as despesas.

O conceito de insumo para fins de creditamento a título de PIS/PASEP e de COFINS, segundo a Ministra em sua propositura condutora, deve partir de análise quanto à essencialidade e à relevância de determinado item - bem ou serviço - no desenvolvimento da atividade desempenhada pelo contribuinte, o que implicará, e não se pode descurar disso, na obtenção da respectiva receita, tributada por PIS/PASEP e COFINS.

Nesse azo, restrições ao creditamento originado a partir de despesas realizadas a título de insumo, essenciais ou relevantes, importam em verdadeira violação ao princípio da não cumulatividade, pois tal linha de raciocínio implicaria no pagamento de PIS/PASEP e de COFINS quando da aquisição (regresso, saída, despesa) de bens ou serviços, porque isso é repassado no preço, utilizados em seu processo produtivo - instrumento ao auferimento da receita - e quando da venda (ingresso, entrada, faturamento), cuja receita será igualmente

³⁸ CANÁRIO, P. **Consultor Jurídico**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-fev-22/insumo-credito-piscofins-tudo-for-essencial-stj/>>. Acesso em: 10 jan. 2025.

tributada por PIS/PASEP e COFINS.

No ponto, Paulsen (2020, p. 688) bem sintetiza que:

“[...] para adequação da lei ao conteúdo mínimo de um sistema de tributação da receita dito não cumulativo, impõe-se uma interpretação extensiva que tenha os róis de dispêndios ensejadores de créditos constantes dos arts. 3º da Lei n. 10.637/02 e 3º da Lei n. 8.833/03 e da respectiva regulamentação (e.g., IN n. 404/04) como meramente exemplificativos. Outra possibilidade, mais comum nos trabalhos doutrinários, está na adequação do conceito de insumo previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03 às características das contribuições sobre a receita, de modo que alcance todos os gastos que são efetuados para realização da atividade da pessoa jurídica”.

Se a ideia é justamente garantir que os tributos não se superponham no desenvolvimento da cadeia econômica, malferir tal pressuposto a interpretação restritiva do conceito de insumo, posto que, inevitavelmente, como a despesa é *conditio sine qua non* da receita, ela deve ser base impositiva de crédito.

3.2.1 O conceito de insumo para fins de creditamento

O professor Aliomar Baleeiro (2005, p. 405-406) define insumo como uma “algaravia de origem espanhola [...] empregada por alguns economistas para traduzir a expressão inglesa input, isto é, o conjunto de fatores produtivos [...] empregados pelo empresário para produzir o output, ou o produto final”. O significado vernacular, segundo Aurélio Buarque de Holanda Ferreira (2009, p. 1115), remete o termo “insumo” ao “elemento que entra no processo de produção de mercadorias ou serviços; máquinas e equipamentos; trabalho humano, etc; fator de produção”.

A compreensão, portanto, de que o gasto com determinado item - bem ou serviço - é ou não insumo ultrapassa uma análise da dependência estrita na relação entre o objeto final produzido pelo contribuinte e o elemento que se esteja analisando para fins de amoldamento ao conceito.

Isso porque, diante dos fatos tributáveis por PIS/PASEP e COFINS, o olhar do intérprete não pode perder de vista tudo que faz parte - quer por ser indissociável ou estrutural à produção, quer por especificidade do modo de produzir (que justifica, por exemplo, a diferenciação de uma empresa no mercado quanto à qualidade ou ao preço do bem ou do serviço ofertados) -, em caráter geral ou específico, do processo conformador da receita, donde se pode aferir que já houve tributação por PIS/PASEP e COFINS. Já tendo havido tributação, como o

sistema pretende ser não cumulativo, imperioso o direito a descontar tais pagamentos do valor a recolher.

No âmbito do julgamento dos Temas nº 779 e 780 dos recursos repetitivos, os critérios apresentados, e que prevaleceram, foram os da essencialidade ou relevância, que remetem, em suma, ao condão de causalidade ou de importância dos dispêndios com bens e/ou serviços (despesas) no desenvolvimento da atividade econômica objeto de exploração pela empresa, que engendra a receita, tributada por PIS/PASEP e COFINS. Portanto, o que se afigurar como essencial ou como relevante deve gerar créditos para fins de apuração de PIS/PASEP e de COFINS no regime não cumulativo.

Na fixação da tese, assentada pelo voto condutor da Min^a Regina Helena, definiu-se que a essencialidade é verificável quando há inseparável dependência entre o insumo - bem ou serviço gerador do crédito requerido pela empresa - e a atividade da contribuinte, ou quando sua ausência lhe reduza qualidade, quantidade ou suficiência. A relevância, por sua vez, é identificável quando o bem ou o serviço gerador da despesa se preste a finalidade integradora, ainda que não fundamental, do processo produtivo da empresa, quer por idiosincrasias da produção, quer por específico delineamento legal. Nos termos do voto por ela proferido:

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 (Brasil, 2018).

Denota-se, tanto da essencialidade quanto da relevância, a necessidade de um exame mais específico e pormenorizado do processo produtivo das pessoas jurídicas contribuintes, do seu ramo de atuação e do mercado que pretendem atingir, parâmetros que, a partir do julgamento, não pode se esquivar o intérprete. Somente uma apuração que leve em consideração tais especificidade é que acertará em definir se determinado gasto, com bens ou serviços, é classificável como insumo.

A análise, pode-se dizer, deve ser aferida à luz da inerência - relação de propriedade entre o item que gera a despesa, fazendo financeiramente³⁹ parte do processo produtivo, e o objeto final entregue pela empresa, que lhe gera a receita -, sob dois grandes planos, o da dependência intrínseca ou fundamental (essencialidade) e/ou o da finalidade integradora do processo produtivo (relevância), sempre tendo em vista que despesas são fundamentais à percepção da receita. Não é que todos os gastos gerem créditos, como bem sintetiza Greco (2008, p. 6):

O critério a ser aplicado, portanto, apóia-se na inerência do bem ou serviço à atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte (por decisão sua e/ou por delineamento legal) e o grau de relevância que apresenta para ela. Se o bem adquirido integra o desempenho da atividade, ainda que em fase anterior à obtenção do produto final a ser vendido, e assume a importância de algo necessário à sua existência ou útil para que possua determinada qualidade, então o bem estará sendo utilizado como insumo daquela atividade (de produção, fabricação), pois desde o momento de sua aquisição já se encontra em andamento a atividade econômica que – vista global e unitariamente – desembocará num produto final a ser vendido.

Relacionando o raciocínio com os próprios fatos geradores dos tributos examinados, observar, no caso concreto, se determinado bem ou serviço é insumo para a atividade produtiva requer aferição da sua instrumentalidade no processo formativo das respectivas receitas auferidas, e não especificamente no processo produtivo em si.

Talhar uma tributação não cumulativa, nesse sentido, requer orientação a partir do que é correlato ao próprio fato gerador do tributo, sob pena de se criar um mecanismo de creditamento cuja impertinência seja absoluta com o fato tributável. Ora, como a não cumulatividade nasce a partir da própria incidência do tributo, donde se gera o crédito, sua sistematização há de ser percorrida pelo mesmo caminho, só que, naturalmente, em sentido oposto. Para Calcini:

Outro aspecto de grande relevância para se cumprir, efetivamente, a não cumulatividade diz respeito à própria estrutura constitucional do tributo. Equivale dizer: convém observar, à luz do texto constitucional, qual é a base de incidência de referido tributo, pois tal aspecto delimita a noção de não cumulatividade. Para o PIS e COFINS, notamos que a Constituição prescreve no art. 195, inciso I, “b” como base de incidência (materialidade) a receita ou faturamento, de tal sorte que a não cumulatividade será em função da receita ou faturamento. Bem por isso, é certo que a não cumulatividade de PIS e COFINS se diferencia daquela estabelecida para o IPI e ICMS, vedando-se ao legislador, intérprete e aplicador o emprego de critérios que se restrinjam à materialidade de tais impostos.⁴⁰

³⁹ Aqui se pode falar em uma associação com o sistema do creditamento financeiro.

⁴⁰ CALCINI, F. PIS/PASEP e COFINS na agroindústria: insumo d insumo e o precedente do Superior Tribunal de Justiça. [s.l: s.n.]. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/06/Fabio-Calcini.pdf>>. Acesso em: 12 jan. 2025.

Somente uma sistemática que efetivamente não tangencie gastos conformadores da receita é que será efetivamente não cumulativa, de modo que não se pode perder de vista que o panorama é “universalidade das receitas” *versus* “universalidade das despesas”, sendo a realização da despesa instrumento para a obtenção da respectiva receita.

Caso assim não seja, se tal exame no caso concreto implicar em análise que se afaste da compreensão de que a materialidade de PIS/PASEP e de COFINS é o auferimento da receita, não se pode realizar, em verdade, sistema não cumulativo quanto a tais tributos.

4 A SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 11/2024 - COSIT

A finalidade do presente trabalho objetiva, a partir de uma análise do regramento da não cumulatividade aplicável às contribuições para o PIS/PASEP e à COFINS, examinar a o entendimento adotado pela Receita Federal do Brasil (RFB) na Solução de Consulta COSIT nº 11/2024. Surge, assim, a necessidade de se tratar da própria natureza do processo de consulta, que, no âmbito da União Federal, é regulado pelos Decretos nº 70.235/72 e 7.574/2011 e pela Lei nº 9.430/96.

4.1 Consulta fiscal e seus fundamentos

A Constituição Federal de 1988, no art. 5º, consagrou um amplo rol de direitos e garantias fundamentais do cidadão. Nesse sentido, seu inciso XXXIV, alínea “a”, dispõe que *“são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas: a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder”* (BRASIL, 1988). Em um Estado Democrático de Direito, agourada pretensão da Constituição Federal, faz-se imprescindível uma prerrogativa que garanta àqueles submetidos ao crivo estatal - os cidadãos - o direito de ir até ele e manifestar, de todo modo, seus interesses⁴¹.

Em precisa observação do Min. Celso de Mello no âmbito do julgamento de Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.247, o direito de petição é *“instrumento jurídico-constitucional posto a (SIC) disposição de qualquer interessado [...], com a explícita finalidade de viabilizar a defesa, perante as instituições estatais, de direitos ou valores revestidos tanto de natureza pessoal quanto de significação coletiva”*⁴². O direito de petição, e é como deve ser, é amplo, garantindo o direito ao protocolo de requerimentos e de pedidos de esclarecimentos por parte, no que aplicável ao Direito Tributário, dos contribuintes. E é nesta vereda que se encaixa o processo de consulta.

⁴¹ O professor Hugo de Brito Machado Segundo, inclusive, diz ser, diante do fundamento constitucional do direito de petição, prescindível a disciplina do processo de consulta fiscal por meio de instrumentos normativos hierarquicamente inferiores. Assim: *“Por decorrer diretamente do inciso XXXIV, alínea a, do art. 5º da CF/88, a consulta fiscal, a rigor, não depende de disciplinamento no plano legal. Ainda que não exista lei ordinária específica, federal, estadual, distrital ou municipal, disciplinando o processo de consulta fiscal, a mesma poderá ser empregada pelo cidadão que se vir em situação de incerteza perante o poder tributante respectivo. Naturalmente, se houver disciplinamento legal específico, não contrário à Constituição Federal, deverá o mesmo ser seguido”* (Segundo, Hugo de Brito Machado. Processo tributário – 10. ed. rev e atual. – São Paulo : Atlas, 2018).

⁴² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. MC-ADI 1.247. Relator: Min. Celso de Mello. Brasília, DF, 17 ago. 1988. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=346923>. Acesso em 09 jan. 2025.

No âmbito federal, o processo de consulta é regulamentado pelos Decretos nº 70.235/72 e 7.574/2011 e pela Lei nº 9.430/96, instrumentos normativos dos quais se extrai que a consulta fiscal se prestará à finalidade de dar o devido tratamento jurídico-tributário a fato determinado, na forma dos arts. 46 do Decreto 70.235/72 e 88 do Decreto 7.574/2011. Ou seja, havendo dúvida no que tange à interpretação e à aplicação da legislação tributária, pode o contribuinte formular consulta à Administração Tributária com a finalidade de dirimi-la.

A consulta fiscal não quer dizer, todavia, que o consulente, ao obter resposta, fica submetido à do Fisco. Pelo contrário: conquanto o entendimento de uma consulta fiscal vincule a Administração Tributária⁴³, o contribuinte pode, no regular exercício da prerrogativa que lhe assegura a defesa de seus direitos (direito de petição), divergir do Fisco, instaurando, portanto, uma contenda na interpretação da legislação tributária. Cabem, inclusive, recursos contra decisões proferidas em processos de consulta:

Decreto nº 70.235/1972:

Art. 56. Cabe recurso voluntário, com efeito suspensivo, de decisão de primeira instância, dentro de trinta dias contados da ciência.

Lei nº 9.430/96

Art. 48. No âmbito da Secretaria da Receita Federal, os processos administrativos de consulta serão solucionados em instância única. [...]

§ 5º Havendo diferença de conclusões entre soluções de consultas relativas a uma mesma matéria, fundada em idêntica norma jurídica, cabe recurso especial, sem efeito suspensivo, para o órgão de que trata o inciso I do § 1º.

O entendimento consubstanciado em respostas a consultas, não se pode olvidar, pode ser questionado judicialmente, fazendo o contribuinte se valer da sua prerrogativa do art. 5º, XXXV (inciso logo seguinte ao que garante o direito de petição), da Constituição Federal, de inafastabilidade da jurisdição, sobretudo por meio de Mandado de Segurança. Ora, a resposta à consulta fiscal, que goza de todos os atributos de ato administrativo e, porventura, pode padecer de ilegalidade, violando direito líquido e certo (não é raro a Administração valer-se de linha interpretativa mais rígida) e, conseqüentemente, assentar cabimento do referido remédio constitucional:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ALIENAÇÃO DE BENS DO ATIVO PERMANENTE DA EMPRESA. ICMS. NÃO-INCIDÊNCIA. CONSULTA ADMINISTRATIVA. RESPOSTA NEGATIVA. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. CABIMENTO. DILAÇÃO PROBATÓRIA. AVERIGUAÇÃO. REEXAME DE FATOS E PROVAS. SÚMULA 7/STJ.

⁴³ Por óbvio, tendo em vista que é formalização do posicionamento do Fisco diante de determinada situação, a vinculação da Administração a entendimento por ela mesmo fixado encontra base nos princípios da segurança jurídica e da proteção à confiança.

1. O Superior Tribunal de Justiça possui jurisprudência assente no sentido de que a resposta negativa a consulta tributária ampara a impetração de mandado de segurança preventivo.
2. A alteração das conclusões adotadas pela Corte de origem no sentido de que "os bens cuja alienação constitui a causa petendi da presente lide [...] não se destinam à revenda, sendo totalmente dispensável qualquer instrução probatória neste sentido", tal como colocada a questão nas razões recursais, demandaria, necessariamente, novo exame do acervo fático-probatório constante dos autos, providência vedada em recurso especial, conforme o óbice previsto na Súmula 7/STJ.
3. Agravo regimental a que se nega provimento.
(AgRg no AREsp n. 288.611/PI, relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 20/11/2014, DJe de 26/11/2014.)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. CONSULTA FISCAL. MANDADO DE SEGURANÇA. LEGITIMIDADE PASSIVA. TEORIA DA ENCAMPAÇÃO.

1. A consulta tributária permite ao contribuinte conhecer, com antecedência, a interpretação oficial e autorizada sobre a incidência da norma tributária e, assim, planejar a vida fiscal, prevenir conflitos e evitar a aplicação de penalidades.
3. É possível a impetração preventiva contra a resposta dada pela Administração a uma consulta fiscal, pois esta se reveste de força vinculante e imperatividade que caracterizam o "fundado receio" de dano a justificar o mandado de segurança. Precedentes de ambas as Turmas de Direito Público.
4. Se é possível a impetração preventiva contra a resposta dada pela administração à consulta fiscal e se o impetrante dirige seu inconformismo contra este ato, conclusão lógica, só poderá o mandado de segurança ser dirigido contra a autoridade que assina a resposta, sob pena de se admitir a impetração contra pessoa que não se vincula ao ato impugnado.
5. No presente caso, a impetração foi dirigida contra o Chefe do Serviço de Legislação e Consultoria da Prefeitura de Belo Horizonte, autoridade que assina a resposta à consulta fiscal, a quem compete a defesa do ato impugnado e a demonstração de sua legalidade.
6. Ainda que assim não fosse, as informações no mandado de segurança não foram prestadas pelo Chefe do Serviço de Legislação e Consultoria da Prefeitura de Belo Horizonte, autoridade indicada no pólo passivo da impetração, mas pelo Gerente de Tributos Mobiliários de Belo Horizonte, que acabou por encampar o ato coator quando defendeu a legalidade da resposta à consulta fiscal.
6. Retorno dos autos à origem, onde deverá ser examinado o mérito da impetração.
7. Recurso especial provido.
(REsp n. 786.473/MG, relator Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 19/10/2006, DJ de 31/10/2006, p. 265.)

Do que se vê, o instituto da consulta fiscal presta-se à finalidade de dirimir dúvida do contribuinte quanto a questão fática especificamente colocada, podendo, no caso, sugerir solução à lacuna que entende haver na legislação tributária⁴⁴, hipótese em que pode haver questão controvertida entre o entendimento da consulente e da consultada, ou dúvida sobre qual o entendimento o Fisco adota, para fins de conformidade tributária: “a consulta é processo que tem por finalidade sanar um estado de incerteza por parte do consulente quanto ao enquadramento jurídico-tributário que a Administração entende pertinente a determinado fato” (Segundo, 2018, p. 216).

⁴⁴ Faz-se referência às leis, aos tratados, às convenções internacionais, aos decretos e às normas complementares que versem sobre tributos, na forma do art. 96 do Código Tributário Nacional

4.2 O caso abordado na Solução de Consulta Cosit nº 11/2024

Assentadas as bases atinentes à materialidade do regramento da não cumulatividade das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS e o plano em que se procedimentaliza o processo de consulta fiscal no âmbito da União Federal, passa-se, agora, à análise do caso concreto objeto de debate no que se refere ao ato administrativo objeto deste estudo, qual seja, a Solução de Consulta Cosit nº 11/2024⁴⁵.

A empresa consulente atua no ramo de torrefação e moagem de café e na fabricação de laticínios. No exercício de sua atividade, está sujeita à Política Nacional de Resíduos Sólidos instituída pela Lei nº 12.305/2010⁴⁶, em razão da qual, internamente, modelou um programa de sustentabilidade. Por meio dele, segundo afirma, recicla cerca de “20% do total de resíduos que coloca no mercado” a partir de incentivos que dá aos consumidores por meio de uma campanha de “Troca-troca”, promovendo a troca de suas embalagens vazias, cujos materiais são não biodegradáveis, por brindes.

A política, extremamente elogiável, diga-se, gera custos para a empresa, sobretudo na aquisição dos brindes, os quais, a partir da modelagem do “Troca-troca”, são peça fundamental ao seu “Programa de Sustentabilidade”, posto que são eles que atraem o consumidor a devolver as não biodegradáveis embalagens vazias, numa modelagem cíclica extremamente salutar.

Assim, entende que tais despesas com os brindes configurariam insumo para fins de creditamento a título de PIS/PASEP e de COFINS, na redação do art. 3º, II, tanto da Lei nº 10.637/2002 quanto da 10.833/2003, que dispõem: “Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [...] bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos [...]”.

Além dos diplomas legislativos, cita a decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170/PR (Temas nº 779 e 780 dos recursos repetitivos), o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, decisão formalizada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no Acórdão nº 3803-003.883 e a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, editada

⁴⁵ BRASIL, 2024. Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta COSIT nº 11/2024. 27 fev. 2024. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=136428>. Acesso em 16 dez. 2024.

⁴⁶ BRASIL. Lei nº 12.305/2010: Institui a Política Nacional de Resíduos Sólidos; altera a Lei no 9.605, de 12 de fevereiro de 1998; e dá outras providências.

pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional sobre o referido julgamento do STJ pertinente à matéria; formulando, ao final, o seguinte questionamento à Administração Tributária: “A empresa contribuinte está autorizada a tomar crédito de PIS e Cofins sobre os gastos oriundos da implementação de programa de sustentabilidade instituído com a finalidade de cumprir a obrigação legal prevista na lei nº 12.305, de 2010 (Política Nacional de Resíduos Sólidos)?”.

A partir da contextualização da natureza da despesa que ensejou a formulação da consulta fiscal, a dúvida formulada pelo contribuinte se situa exatamente no seio da discussão travada quanto ao conceito de insumo para fins de creditamento a título de PIS/PASEP e de COFINS.

A questão enseja grandes reflexões quanto à adequação ou não da despesa ao conceito de insumo, pois, como decidiu o Superior Tribunal de Justiça, insumo é tudo aquilo que se afigurar essencial ou relevante na realização do objeto final da pessoa jurídica sujeita à tributação de PIS/PASEP e de COFINS na modelagem não cumulativa.

Como se passará a explicar, a interpretação da Receita Federal do Brasil foi no sentido de que as referidas despesas não teriam o condão de gerar créditos a título das referidas contribuições. Bem sintetiza o entendimento da Receita Federal do Brasil - RFB o seguinte trecho:

A imposição legal do uso de determinado bem ou serviço não afasta a exigência de que sejam utilizados no processo de produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços para que sejam considerados insumos à luz do inciso II do caput do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Brindes destinados a campanha de “Troca-troca” (na qual consumidores de determinado produto trocam embalagens vazias por brindes), bem como reciclagem de embalagens vazias de produtos não estão insertos no processo de torrefação ou de moagem de café, ou ainda da fabricação de laticínios.

Logo, a aquisição de referidos bens e serviços não originam, para a pessoa jurídica que os adquiriu, créditos da Cofins nos termos previstos no inciso II do caput do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

4.2.1 O entendimento da Receita Federal

Inicialmente, é importante destacar que, quando o Judiciário profere uma decisão relevante no âmbito do Direito Tributário, é de praxe que a Receita Federal, a quem compete as temáticas relativas à política e administração tributária e aduaneira, à fiscalização e arrecadação de tributos e contribuições⁴⁷, proceda com a elaboração de parecer dando clareza à decisão judicial proferida. É o caso do Parecer Normativo Cosit nº 5/2018.

⁴⁷ O que se verifica a partir da Lei nº 9.003/95.

Além disso, à própria Receita Federal incumbe editar e expedir atos normativos referentes a assuntos de sua competência. No que se refere ao tema abordado - conceito de insumo para fins de creditamento de PIS/PASEP e de COFINS e a decisão do STJ nos Temas nº 779 e 780 dos recursos repetitivos -, normatizou o creditamento a título de apuração não cumulativa de PIS/PASEP e de COFINS por meio da Instrução Normativa RFB nº 2.121/2022.

É importante ressaltar que esses entendimentos, de natureza administrativa, orientadores na vinculação da estrutura operacional do Fisco, não podem se desviar do sentido do que decidem os Tribunais Superiores sobre a matéria, sob pena de desrespeitar a autoridade das decisões judiciais.

Não só isso, se uma matéria é levada à apreciação do Judiciário é porque o contribuinte entende haver vício, no caso do Direito Tributário, em específica conduta da Administração Tributária, o que acabaria por violar seu(s) direito(s)⁴⁸. Naturalmente, caso a jurisprudência se consolide - para que haja vinculação, é necessário que isso se dê por meio de recursos repetitivos ou de repercussão geral - de maneira favorável ao contribuinte, e o Fisco não mude de comportamento, não se terá nada além de efervescente cenário de insegurança jurídica, finalidade oposta à que se presta a decisão proferida em regime de recursos repetitivos.

A partir desses atos normativos (art. 96 do CTN) é que a Receita Federal respondeu ao questionamento da consultante, pertinente à possibilidade de tomada de crédito de PIS/PASEP e COFINS sobre despesas oriundas da implementação de seu plano interno de sustentabilidade, que estabeleceu objetivando o cumprimento da Política Nacional de Resíduos Sólidos, conforme a Lei nº 12.305/2010.

A IN RFB nº 2.121/2022, que consolida as normas sobre a apuração, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, regulamenta a possibilidade de creditamento sobre insumos, trazendo, em seu art. 175, as seguintes disposições:

Art. 175. Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores das aquisições efetuadas no mês de (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):

I - bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; e

⁴⁸ No ponto, relevante destacar o art. 5º, XXXV, da Constituição Federal, que dispõe: 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: [...] XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;

II - bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços.

A redação da referida Instrução Normativa, do que se vê, apenas decota o art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/de 2003, não promovendo, assim, alteração quanto ao alicerce normativo da não cumulatividade sobre PIS/PASEP e COFINS. A grande questão, levada a efeito na Solução de Consulta, é a interpretação conferida pela Receita Federal ao entendimento quadrado pelo STJ quanto ao conceito de insumo, notadamente no que se refere às razões que conduziram o entendimento da Min^a Regina Helena Costa, que prevaleceu.

É que a RFB se valeu de interpretação que se assenta na premissa do nexo de conexão entre o item - bem ou o serviço - que se aponta gerar crédito (aquisição de brindes) e a atividade desenvolvida pela consulente, especificamente o seu modo de produção. Consequentemente, tal linha de raciocínio gera a conclusão de que o item deve ser efetivamente empregado no processo produtivo da pessoa jurídica (tendo ligação com ele), concepção que, vale ressaltar, muito se assemelha à sistemática do creditamento físico, característico do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.

No ponto, relevante colacionar trecho da fundamentação e das conclusões da Solução de Consulta Cosit 11/2024:

23. Nota-se que tanto do artigo 175 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, quanto da decisão do STJ em sede do REsp 1.221.170/PR, bem como do Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018, que a imposição legal do uso de determinado bem ou serviço à pessoa jurídica não afasta a exigência de que sejam utilizados no processo de produção de bens ou na prestação de serviços para que, assim, sejam considerados insumos à luz do inciso II do caput do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso II do caput do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

24. Portanto, brindes destinados a campanha de “Troca-troca” (na qual consumidores de determinado produto trocam embalagens vazias por brindes), bem como reciclagem de embalagens vazias de produtos, não fazem parte do processo de torrefação ou de moagem de café, ou ainda da fabricação de laticínios, atividades essas exercidas pela consulente.

25. Ainda que aplicadas em programas de sustentabilidade decorrentes de imposição legal, referidos bens e serviços não podem ser considerados insumos do processo de torrefação ou de moagem de café, ou da fabricação de laticínios, não podendo originar para a pessoa jurídica que os adquire, créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos termos previstos no inciso II do caput do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no inciso II do caput do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, respectivamente.

26. Diante de todo o exposto, responde-se à consulente que:

26.1. A imposição legal do uso de determinado bem ou serviço não afasta a exigência de que sejam utilizados no processo de produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços para que sejam considerados insumos à luz do inciso II do caput do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e do inciso II do caput do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003;

26.2. Brindes destinados a campanha de “Troca-troca” (na qual consumidores de determinado produto trocam embalagens vazias por brindes), bem como reciclagem de embalagens vazias de produtos, não estão insertos no processo de torrefação ou de moagem de café, ou ainda da fabricação de laticínios; e

26.3. A aquisição dos referidos bens e serviços não originam, para a pessoa jurídica que os adquiriu, créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos termos previstos no inciso II do caput do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no inciso II do caput do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, respectivamente.

De toda sorte, a disciplina referente às contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, em razão dos próprios fatos geradores dos tributos, não se associa à necessidade de integração ou de participação do bem ou serviço geradores do crédito ao processo de produção da pessoa jurídica. No caso, há de se levar em consideração que a incorporação - entenda-se oneração da atividade - se dá sob a perspectiva financeira (“incorporação de custos financeiros ao produto final”), sendo completamente prescindível a conexão entre item e processo produtivo da pessoa jurídica, ao contrário do que entendeu a RFB.

Essa necessidade de vinculação ao processo produtivo, entendimento a que se filia na Solução de Consulta Cosit 11/2024, funda-se marcadamente em interpretação que favorece glosas de créditos por não haver ligação com a produção, aspecto que é central no Parecer Normativo Cosit nº 5/2018:

14. Conforme constante da ementa do acórdão, a tese central firmada pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca da matéria em comento é que “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”.

15. Neste ponto já se mostra necessário interpretar a abrangência da expressão “atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto essa expressão, por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito da não cumulatividade das contribuições em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica (administrativa, jurídica, contábil, etc.), a verdade é que todas as discussões e conclusões buriladas pelos Ministros circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica. [...]

17. Das transcrições dos excertos fundamentais dos votos dos Ministros que adotaram a tese vencedora resta evidente e incontestável que somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades. [...]

20. Portanto, a tese acordada afirma que são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.

O entendimento sufragado na resposta ao contribuinte, ao se fundar Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, acaba restringindo o conceito de insumo, pois vincula estritamente a inteligência do vocábulo ao que tenha ligação (participando ou sendo consumido) no processo

produtivo próprio da pessoa jurídica sob análise. Sobre o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018 e sua natureza restritiva, Cintra e Santos comentam⁴⁹:

A min. Regina Helena asseverou que a essencialidade se refere a item do qual o produto ou serviço se relacione intrínseca, fundamental e estruturalmente, de modo a ser inseparável do processo produtivo correspondente "ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência"; a relevância, por sua vez, caracteriza o insumo que integra o processo produtivo de bens ou serviços, seja pela singularidade do procedimento (como a utilização da água na fabricação de fogos de artifício), seja por imposição legal, como no caso dos equipamentos de proteção individual (EPI).

O entendimento adotado pelo STJ rechaçou a taxatividade do conceito de insumos delineados por atos administrativos da RFB, bem como afirmou textualmente que o conceito de insumos deve estar relacionado com toda a atividade econômica do contribuinte, e não apenas com o processo produtivo (MASCITTO; CRESTANI; CORRÊA, 2018, on-line).

As empresas devem comprovar a essencialidade ou a relevância dos seus gastos para o desempenho da sua atividade econômica, juntando pareceres de técnicos nos questionamentos administrativos, relacionando a importância das despesas para a obtenção das receitas pela corporação no caso concreto.

Apesar do STJ determinar que o enquadramento de determinado bem ou serviço no conceito de insumos deve ser feito no caso concreto, a RFB editou o parecer normativo 5/18 para regulamentar a aplicação do REsp 1.221.170, criando várias situações em relações às quais há o enquadramento no conceito de insumos, correndo o risco de novamente tornar taxativo o rol de situações declinadas (SANTOS; BOFFO, 2019, on-line), o que violaria o precedente do STJ.

Da própria análise do entendimento utilizado como fundamento na resposta à consulta, o que se tem é que a Receita Federal acaba por aplicar à não cumulatividade de PIS/PASEP e de COFINS a sistemática do crédito físico, por entender justamente que só é insumo aquilo que é relevante ou essencial diretamente ao processo produtivo sendo nele utilizado/consumido, ao passo que a tese fixada pelo STJ parametriza a essencialidade e a relevância quanto ao “desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”, concepção associada ao processo formativo da receita.

Esse entendimento resta consolidado em outros diversos pronunciamentos da Receita Federal. Cite-se, por exemplo: Solução de Consulta Cosit nº 114/2024; Solução de Consulta Cosit nº 58/2024; e Solução de Consulta Cosit nº 194/2024. Nesses entendimentos, a interpretação é uníssona: o desconto de créditos relativos a insumos na apuração não cumulativa de PIS/PASEP e de COFINS perpassa uma análise do processo produtivo da pessoa jurídica.

A necessidade de consumo ou participação no processo produtivo é base muito menos dilatada do que a atividade do contribuinte (base da interpretação sobre o que é insumo,

⁴⁹ Artigo disponível em: OS. Os insumos e os créditos do PIS/Cofins - Novos rumos e aspectos ...- Migalhas. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/depeso/310275/os-insumos-e-os-creditos-do-pis-cofins---novos-rumos-e-aspectos-jurisprudenciais-contemporaneos>>. Acesso em: 9 fev. 2025.

segundo o STJ) e que não guarda qualquer parâmetro de pertinência com o fato gerador das contribuições, que é o auferimento da receita. Não só isso, vincula-se em medida sobremaneira exasperada à sistemática do crédito físico, associada ao IPI, e não à do crédito financeiro, característica de PIS/PASEP e de COFINS, como deveria ser, justamente porque tais tributos são pagos em razão da percepção da receita. Naturalmente, a não cumulatividade se apura não pela incorporação física de itens à mercadoria, mas sim pelo registro do que ingressa e do que regressa do patrimônio do contribuinte.

Os créditos da não cumulatividade, em processo reverso, instrumentalizam-se pelo próprio cotejamento dos registros de despesas essenciais ou relevantes à atividade do contribuinte; a atividade, por sua vez, traduz-se no que é vertido ao patrimônio da empresa pelo seu desenvolvimento, que é exatamente a receita.

Nesse caminho interpretativo, que vincula a materialidade dos tributos examinados - auferimento de receita - à necessidade de integração ao processo produtivo, escanteia-se que a não cumulatividade deve se basear no próprio cotejamento do que ingressa e do que regressa ao patrimônio do contribuinte, devendo ser aferida a partir do que for essencial ou relevante no chamado “processo formativo da receita”. O conceito de insumo abrange, assim, os elementos (custos/despesas/regressos) essenciais ou relevantes que se incorporam financeiramente ao produto final, desde que vinculados à fonte de receita/ingresso (oriunda da atividade da empresa), donde se resta consubstanciada a materialidade de PIS/PASEP e de COFINS⁵⁰.

⁵⁰ Veja-se que o termo “atividade da empresa” em muito mais se concatena com materialidade do tributo (receita), posto que é o regular exercício da atividade da empresa que gera ao auferimento da receita. A necessidade participação direta no processo produtivo mais instrumentaliza uma tributação à *cascade*, bem como garante maiores recolhimentos, do que qualquer outra coisa.

5 O CONCEITO DE INSUMO E O CREDITAMENTO SOBRE DESPESAS COM RECICLAGEM

Não raro a interpretação do Fisco da legislação tributária acaba por redundar em restrições quanto à tomada de créditos, em inclusões de valores em bases de cálculo ou em aplicações de sanções mais exageradas. Afinal, o Estado, à guisa de perseguir sua finalidade central, de garantir e de proteger os direitos dos cidadãos, necessita de financiamento, o que se dá majoritariamente a partir das receitas decorrentes do recolhimento dos tributos.

Os conflitos, sobretudo em matéria tributária, surgem exatamente disso, de uma exação ou restrição que importe em ônus ao contribuinte, que, muitas vezes, possui fundamento para sustentar suas indignações com certo tipo de conduta do Fisco.

A efervescência desse embate de raciocínios, de pontos de vista, de interpretações, se exaspera quando a centralidade da controvérsia reside em questão não dicotômica, com nuances de caráter histórico e conceitual, como é com o alcance da expressão “insumo” na não cumulatividade de PIS/PASEP e COFINS. Já não se tem tanta facilidade em desenvolver, no plano prático, o que constituiria insumo (algaravia espanhola, como define o professor Aliomar Baleeiro); o que se sabe é que é algo que se conecta ou faz parte de um processo, que naturalmente finda quando alcançado seu objetivo.

Não menos dificultosa, pelo contrário, a missão de conceber o que seria insumo na dinâmica produtiva de uma empresa, ainda mais quando se deve levar em consideração o que é gerado economicamente por ela em seu processo de produção, o chamado valor agregado, no objetivo de se evitar um modelo de tributação que se acumula ao longo de uma cadeia econômica.

O Superior Tribunal de Justiça, responsável por tentar balizar cenário alvissareiro quanto ao embate relativo aos insumos e ao creditamento das contribuições sociais sobre o faturamento⁵¹, buscou, apesar da divergência entre os Ministros (tendo prevalecido as conclusões da Min^a Regina Helena) pelo menos no plano teórico, delimitar óticas e caminhos que devem ser perseguidos pelo intérprete, Fisco ou contribuinte, nesse labirinto na verificação se determinado item - bem ou serviço - constitui insumo de determinada atividade desenvolvida.

É essencial aquilo do qual a atividade da empresa dependa fundamentalmente para se realizar, ao tempo que é relevante o que, apesar de não fundamental, tenha finalidade integradora do processo produtivo da empresa.

⁵¹ Vide a decisão tomada pelo STF no Tema nº 756 da Repercussão Geral.

Como diretrizes gerais, já que naturalmente não poderia o STJ abarcar taxativamente todas as hipóteses para resolver o conflito, requerem do intérprete um processo de desentronização, de maneira que, para a solução justa do conflito, é imperioso que ele desça ao caso concreto para analisar e concluir se determinada despesa que o contribuinte tem, podendo ser com bens ou serviços, é insumo gerador de créditos a título de PIS/PASEP e de COFINS.

Data máxima vênia, não foi o que fez a Receita Federal do Brasil na Solução de Consulta nº 11/2024, pois se levou em consideração o exame frio, comparativo e subjuntivo do processo produtivo (que não é materialidade de PIS/PASEP e de COFINS nem com ela tem pertinência) e da despesa com reciclagem apontadas pela consultante.

Em detrimento das premissas inerentes à base imponível em um regime que pretende ser não cumulativo e ao que é próprio ao processo de reciclagem, deu-se prestígio interpretativo à “exigência de que sejam utilizados no processo de produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços”, concluindo-se, em resposta à consulta fiscal, que as despesas responsáveis por estruturar o programa de reciclagem da empresa não podem gerar créditos de PIS/PASEP e de COFINS.

5.1 A reciclagem e sua inerência ao processo produtivo

O passar dos séculos, na escala de produção industrial em que vinha a humanidade, impôs uma necessidade radical de que toda ação humana, pelo menos num ideal teórico, passasse a levar em conta a preservação do meio ambiente. E isso não só como fim em si mesmo, de preservação da natureza, da fauna e da flora, mas sim como forma de garantir o futuro de novas gerações e até mesmo a vida em qualidade das atuais, tamanho o impacto das centenas de anos naquele ritmo.

Para ficar nos tempos mais atuais, somente no ano de 2010, o Brasil produziu quase 61 milhões de toneladas de resíduos sólidos urbanos⁵², o que representou um aumento em 7% quanto ao ano anterior. Segundo a Associação Brasileira de Empresas de Limpeza Pública e Resíduos Especiais, no mesmo ano de 2010, somente cerca de 4% do lixo reciclável havia sido efetivamente aproveitado⁵³.

⁵² Aumento de resíduos foi seis vezes maior que o da população em 2010. Disponível em: <<https://cnm.org.br/comunicacao/noticias/aumento-de-res%C3%ADduos-foi-seis-vezes-maior-que-o-da-popula%C3%A7%C3%A3o-em-2010>>. Acesso em: 25 jan. 2025.

⁵³ VALE, C. Sem avanço na reciclagem desde 2010, Brasil ainda convive com milhares de lixões a céu aberto. Disponível em: <<https://cgirsvj.ce.gov.br/informa/149/sem-avanco-na-reciclagem-desde-2010-brasil-ainda-c>>.

Embora alarmantes os dados, o Brasil não tinha, apesar de consagrado no art. 225 da Constituição que “todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado [...] impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações”, uma Lei que efetivamente tratasse a matéria com a devida importância. É certo que questões ambientais acirram muitos interesses, mas, certamente o vácuo legislativo não poderia subsistir, sobretudo quando toca em questão sobre a qual o constituinte originário já havia ressaltado o relevo.

Daí é que, no mesmo ano de 2010, entrou em vigor a Lei nº 12.305/2010, a qual instituiu a Política Nacional de Resíduos Sólidos - PNRS, com a finalidade de, minimamente, dar um tratamento aos resíduos produzidos no país. Como bem explica Abelha (2021, p. 100):

Em matéria ambiental, é impossível um tratamento setorizado ou isolado dos recursos ambientais, bem como de suas relações com a poluição, porque, como já se disse, o macrobem ambiental (equilíbrio ecológico) é fruto da interação química, física e biológica de microrganismos ambientais (recursos ambientais), e é a partir desse equilíbrio que se mantém a vida em todas as suas formas. O caráter difuso, ubíquo e indivisível dos bens ambientais entre si obriga que toda forma de proteção desses bens seja feita tendo uma política global, porém com ação local.

Os impactos ambientais têm espectro amplo de abrangência, mas devem ser tratados na sua origem, seja para corrigir os problemas já surgidos, seja para evitar que possam surgir.

Nessa linha de raciocínio é que o legislador ambiental percebeu que, em relação às questões ambientais, é necessário criar políticas ou um sistema com espectro global. Isso deve ser feito a partir de uma uniformidade de princípios, meios e fins que possam ser perseguidos em âmbito local.

Exatamente por isso, criou, corretamente, uma Política Nacional de Resíduos Sólidos, uma vez que é preciso traçar princípios, meios e fins gerais no âmbito nacional, para que sejam seguidos em âmbitos estaduais e municipais de acordo com as respectivas realidades ambientais que possuem.

Nessa Lei, a reciclagem ostenta papel privilegiado, já que faz parte do que seria uma “destinação final ambientalmente adequada”, conforme se extrai do seu art. 3º, VII. Além disso, é propriamente objetivo da PNRS (art. 7º, II) e constitui elemento estrutural no desenho institucional e político que pretendeu dar o legislador ao disciplinar o tratamento dos resíduos sólidos no Brasil.

Tendo em vista o fundamental relevo da reciclagem na PNRS, é relevante definir exatamente o que seria reciclar; definição que, por sua vez, encontra-se de maneira bastante elucidativa no art. 3º, XIV, da Lei 12.305/2010:

Art. 3º Para os efeitos desta Lei, entende-se por: [...]

XIV - reciclagem: processo de transformação dos resíduos sólidos que envolve a alteração de suas propriedades físicas, físico-químicas ou biológicas, com vistas à transformação em insumos ou novos produtos, observadas as condições e os padrões estabelecidos pelos órgãos competentes do Sisnama e, se couber, do SNVS e do Suasa;

Do próprio significado da palavra tem-se a ideia de ciclo e, com o prefixo “re”, a ideia de repetição, ou seja: a repetição de um ciclo. No contexto ambiental e no do processo produtivo das empresas, reciclar, portanto, remete-nos à ideia de envidar esforços para que algo seja aproveitado por mais de uma vez, por meio do uso bruto ou de transformações de determinado resíduo, tornando a participar da produção de determinado bem ou do processo que conforma a prestação de serviço objeto desenvolvido pela empresa.

Importante destacar que, com a reciclagem, há benefícios não só coletivos, mas também para a própria empresa que a promove. Quanto àqueles, pode-se citar a diminuição da produção de resíduos (dada a eficiência que é intensificada pelo reaproveitamento), a preservação de ecossistemas com a diminuição dos impactos decorrentes das atividades de extração (uma retirada passa a possibilitar repetidos ciclos produtivos)⁵⁴ e uma diminuição da poluição em si. Quanto a estes, o grande benefício para a empresa que recicla é a redução de custos operacionais, posto que a reciclagem traz consigo, de maneira inseparável, maior eficiência na produção, diante da inerência do reaproveitamento, além do *status* mercadológico gerado, afinal, há uma grande “tendência verde”.

A questão nevrálgica que deve ser levada a efeito para os fins deste trabalho quanto à reciclagem, promovida pela empresa consultante em seu programa interno, é se as despesas decorrentes dela se enquadram no que seria insumo (art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003), conceito balizado pelo STJ nos temas nº 779 e 780) e podem, conseqüentemente, gerar créditos para fins de apuração no regime não cumulativo de PIS/PASEP e de COFINS.

No caso em análise, pelo próprio fato de, com a reciclagem, objetivar-se tornar os itens à produção, fazendo que o mesmo resíduo participe mais de uma vez da cadeia produtiva da empresa, é causalidade lógica os gastos e as despesas com a reciclagem fazem inexoravelmente parte do processo de produção da empresa, posto que instrumentalizam novos ciclos de produção. Há, assim, composição material, física, do objeto final produzido/ofertado pela empresa, satisfazendo o critério até mais específico e restrito que o necessário (da incorporação dos custos sob o ponto de vista financeiro), para que se reconhecesse que são insumos para fins de apuração não cumulativa de PIS/PASEP e de COFINS.

⁵⁴ Nos tempos atuais, por exemplo, há uma conscientização coletiva quanto às mortes de animais marinhos geradas pelo plástico.

Ou seja, pela própria interpretação mais limitante da Receita Federal, tem-se que os gastos com reciclagem fazem, sim, parte do processo produtivo da empresa, exatamente porque reciclar possibilita que um mesmo item participe mais de uma vez do ciclo de produção: reciclar, logo, está indissociavelmente associado ao conceito de insumo.

5.2 Os brindes como parte da política de reciclagem

Por óbvio, para que a empresa consiga reciclar, é necessário que consiga reaver os itens que coloca no mercado. No caso de pessoa jurídica consulente, que atua na torrefação e moagem de café e na fabricação de laticínios, faz-se primordialmente buscando as embalagens descartadas por aqueles que consomem seus produtos. Nesse intento é que a consulente os estimula a devolverem as embalagens, que se colocariam ao léu da protraída biodegradabilidade se não reutilizadas, por meio do oferecimento de brindes, estimulando a troca: as pessoas descartam para o destino da reciclagem as embalagens, e a empresa lhes premia com brindes pela devolução.

Trazendo tais aspectos fáticos para o regime da não cumulatividade de PIS/PASEP e de COFINS, os gastos na aquisição com os brindes foram a alternativa específica, peculiar, à qual recorreu a empresa para o seu programa de reciclagem; sendo, assim, aspecto qualificador, idiossincrático, de seu processo produtivo. Para que se tenha uma produção em que se opera significativamente por meio da reciclagem, é obviamente necessário que se busque por itens, no caso, embalagens, já utilizados. Essa busca, a seu turno, gera despesas à empresa; no caso concreto, com a aquisição dos brindes.

Como se sustenta em todo esse trabalho, para fins de descontos de créditos da não cumulatividade de PIS/PASEP e de COFINS a título de insumo, no enquadramento do art. 3º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, a interpretação que mais se amolda ao próprio fato gerador de tais tributos, à luz da decisão do STJ nos temas nº 779 e 780 dos recursos repetitivos, é a de que o que se afigure como essencial ou relevante ao desenvolvimento da atividade da empresa deve gerar créditos.

Para aferição se a despesa eventualmente apontada pela empresa como insumo se enquadra no conceito, deve o intérprete imergir sobre o processo formativo das receitas auferidas (materialidade de tais tributos), e não sobre o processo produtivo em si, levando em consideração o que na formação da receita - que se dá com o desenvolvimento da atividade da pessoa jurídica - se descortinar essencial ou relevante.

O olhar de quem decide se algo é ou não insumo de determinada atividade necessita, a partir disso, de um exame apurado e compenetrado sob o seguinte aspecto: levando-se em conta que PIS/PASEP e COFINS incidem sobre a receita, esse gasto em específico que tem a empresa, a despesa, é essencial ou relevante para o desenvolvimento de sua atividade, no seu *modus operandi* específico, ao ponto de interferir na sua percepção? Se a resposta for sim, inevitavelmente há créditos das contribuições. Só por esse caminho é que se terá, realmente, uma tributação sobre a receita que seja não cumulativa.

No caso em específico, tem-se que a reciclagem, por si só, satisfaz até o requisito para apuração de créditos na sistemática do creditamento físico, tendo em vista que o material reciclado, por inerência própria do processo da reciclagem, torna novamente à produção, sendo nela por mais de uma vez consumido, integrando fisicamente o objeto final (serviço ou bem). É natural que, se a reciclagem instrumentaliza o consumo de um mesmo item na linha de produção, os gastos que uma empresa tem exatamente para conseguir obter os itens reciclados são despesas que têm o condão de engendrar crédito a título de insumo para PIS/PASEP e COFINS, sendo precisamente esse o caso das despesas com a aquisição de brindes na política do “Troca-troca”, caso tratado na Solução de Consulta Cosit nº 11/2024, ainda que os brindes em si não “sejam utilizados no processo de produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços para que sejam considerados insumos”, como entendeu a RFB.

Não só isso, sob o prisma do creditamento financeiro, próprio de PIS/PASEP e COFINS, os custos que se incorporem financeiramente ao objeto final desenvolvido pela empresa, sendo essenciais ou relevantes à consecução desse objeto social, ainda que não participem do processo produtivo em si, têm o condão de gerar créditos relativos à apuração de tais contribuições.

Por óbvio, a abstração da relevância ou da essencialidade da despesa para que configure insumo necessita de um perfilhamento prático do caso concreto, não se podendo descuidar que a parametrização da não cumulatividade é a atividade específica, o objeto social, desenvolvida pela pessoa jurídica, que inevitavelmente redonda na receita obtida (fato gerador das contribuições): do processo formativo da receita é donde se apura a não cumulatividade quanto às despesas com insumos.

Apesar do entendimento da Receita Federal em medida muito maior se associar ao creditamento físico, pelo seu critério restrito cujo olhar é vertido ao processo de produção em si, há alvissareiros posicionamentos, tanto judiciais quanto administrativos, no sentido de que se deve voltar o olhar ao processo formativo das receitas da empresa e suas especificidades.

Comparativamente quanto à sistemática mista de creditamento no ICMS, o STJ recentemente aplicou o critério da essencialidade sobre despesas com produtos intermediários, que, ainda que não consumidos efetivamente no processo de produção, seja “necessária a sua utilização para a realização do objeto social da empresa”⁵⁵: “É legal o aproveitamento dos créditos de ICMS na compra de produtos intermediários utilizados nas atividades fins da sociedade empresária, ainda que consumidos ou desgastados gradativamente”.

Entendeu isso o STJ justamente porque há “necessidade de sua utilização para a realização do objeto social da empresa”, critério este que se amolda aos parâmetros que conformam a aferição do que é ou não insumo.

No mesmo sentido, o CARF, em recentíssimo posicionamento, tem entendido que o que se deve levar a efeito, verificando se a despesa é essencial ou relevante, é a própria atividade praticada pela empresa (cuja atividade se verte na receita), a partir de uma análise apurada do gasto apontado e das especificidades do caso concreto, não se descurando do processo formativo da receita:

Acórdão nº 3002-003.137:

Não obstante a discussão acerca da conceituação do termo “insumos” na doutrina e da jurisprudência administrativa, sobreveio a decisão do STJ, no REsp 1.221.170, em sede de recurso repetitivo, que definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de Cofins, devendo observar o critério da essencialidade e relevância – considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

Do julgamento acima, restou decidido que o conceito de insumos, no âmbito do regime não-cumulativo, abarca todos os bens e serviços empregados no processo produtivo ou de prestação de serviços e que sejam essenciais ou relevantes à atividade econômica da empresa, afastando-se, desse modo, aquele conceito restritivo de insumos enunciado pelas IN’s nº 247/2002 e 404/2004. Observa-se, portanto, que o STJ assimilou uma concepção de insumos que é intermediária, distinta daquelas albergadas pela legislação do IPI e do Imposto de Renda.

Da posição firmada pelo STJ, em especial da leitura de seu voto condutor, exsurge, de forma clara, a necessidade de aferição casuística da aplicação do conceito de insumos a determinado gasto, tendo sempre em vista a atividade desempenhada pelo contribuinte. Em outras palavras, saber se determinado dispêndio integra o conceito de insumos para fins de direito creditório no regime das contribuições não-cumulativas passa pela análise de sua essencialidade ou relevância em face das particularidades da atividade que determinada empresa desempenha.

Em perspectiva mais interessante ainda, o CARF entendeu que gastos com publicidade e com *marketing* na internet, no caso de empresa que desenvolve sua atividade de maneira exclusivamente virtual, devem gerar créditos de PIS/PASEP e de COFINS, posto que

⁵⁵ AREsp n. 2.621.584/RJ, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 3/12/2024, DJEN de 11/12/2024.

“existe apenas uma única forma de a Recorrente atrair novos clientes e gerar novas receitas: o investimento em publicidade, propaganda e marketing”. A essencialidade e a relevância, logo, não se correlacionam com a instrumentalidade no processo de produção, mas sim no auferimento da receita.

No referido acórdão, nº 3201-012.196, o exame é justamente plasmado a partir do cotejamento da relevância e da essencialidade da despesa na busca pela percepção da receita: o chamado processo formativo da receita. Nesse caso, a contribuinte não tinha como gerar novas receitas senão por meio de investimento em publicidade na internet, visto que não possui estabelecimento físico.

Nessa ordem de ideias, os critérios da relevância e da essencialidade devem ser aferidos com base no próprio processo de formação da receita, à guisa dos próprios fatos geradores de PIS/PASEP e de COFINS, aspecto que, necessariamente, importa num exame aprofundado das especificidades do caso posto à análise (ressalva essa feita pelo próprio STJ nos temas nº 779 e 780).

O processo de produção da empresa, o mercado em que se coloca, o público-alvo que almeja atingir: todos esses elementos circundam e importam estruturalmente para a aferição de créditos com natureza de insumo da não cumulatividade das contribuições sociais sobre o faturamento, já que são aspectos que influem no objeto social desenvolvido pelas empresas, impactando sobremaneira em suas receitas (base tributável de PIS/PASEP e de COFINS).

Somente uma análise com real e compenetrado espírito de compreensão da especificidade da atividade do contribuinte que se analisa, e das especificidades de seu modo de produção e dos custos que isso implica, é que servirá ao exame dos parâmetros da essencialidade e da relevância, como fixou o STJ.

6 CONCLUSÃO

O julgamento dos temas repetitivos 779 e 780 do STJ implicou em clareamento do que constitui, para efeito da hipótese de creditamento dos arts. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, verdadeiramente insumo, como sendo aquilo que é essencial ou relevante ao serviço, de modo que a análise deve ter como prisma tais critérios.

A análise do Tribunal perpassa o uso de instrumentos de caráter conceitual e histórico, aspectos inerentes a um modelo de tributação que pretenda não se acumular ao longo da cadeia econômica. Conceitual porque remete à pertinência do modelo de não cumulatividade - *tax on tax* ou *basis on basis* - aplicável às contribuições e histórico em razão do desenvolvimento da ideia de não cumulação ao longo do tempo. Por correlação com a materialidade de cada espécie tributária, PIS/PASEP e COFINS submetem-se à não cumulatividade *basis on basis*, associada à sistemática do creditamento financeiro.

É essencial aquilo que, estando ausente, diminui a qualidade, a quantidade e/ou a suficiência do produto ou do serviço ofertado. É relevante, a seu turno, aquilo que se situa em plano diverso da relação intrínseca - caracterizadora da essencialidade -, mas que desponta como parte integrante da produção, quer pelas particularidades de cada processo de produção, quer por imposição legal. Tais parâmetros devem ser contrapostos, naturalmente, com a continuidade e a higidez do desenvolvimento da atividade da empresa, posto que o objeto social é que se verte em receita, materialidade de PIS/PASEP e de COFINS.

O entendimento sufragado na resposta ao contribuinte na solução de Consulta Cosit nº 11/2024, ao se fundar Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, acaba restringindo o conceito de insumo, pois vincula estritamente a inteligência do vocábulo ao que tenha ligação com o processo produtivo próprio da pessoa jurídica sob análise, critério diverso, mas coincidentemente mais restrito, do estabelecido pelo STJ (decisões em regime de recursos especiais repetitivos vinculam a estrutura organizacional da RFB).

A Administração Tributária, ao assim interpretar, incorre em similar erro ao que tentou combater o STJ no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, ao entender que as INs 247/2002 e 404/2004 efetivamente desrespeitavam o comando contido no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 justamente porque se fundavam na lógica do creditamento físico, característico do IPI. Não só isso, a reciclagem, por inerência do próprio conceito, faz precisamente que o mesmo material, resíduo, torne a participar por mais de uma vez do ciclo de produção, satisfazendo até mesmo o critério mais fechado utilizado pela RFB.

Além disso, sendo o caso de propriedade típica da empresa, por seu específico modo de produção, como sendo essencial ou relevante ao desenvolvimento de sua atividade, no espírito da realização de seu objeto social, igualmente despesas sobre reciclagem geram direito ao crédito, posto que é seu específico jeito de produzir, o qual lhe gera despesas, é que tem o condão de gerar receitas (fato gerador de PIS/PASEP e de COFINS).

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BRASIL. Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. **Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L10.865.htm. Acesso em: 08 jan. 2025.

BRASIL. Lei nº 12.305, de 2 de agosto de 2010. **Institui a Política Nacional de Resíduos Sólidos; altera a Lei nº 9.605, de 12 de fevereiro de 1998; e dá outras providências**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Lei/L12305.htm. Acesso em: 08 jan. 2025.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas_2002/66.htm. Acesso em: 08 jan. 2025.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Exposição de Motivos da MP nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Exm/2003/EM_no_197a2003__mf.htm. Acesso em: 08 jan. 2025.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta COSIT nº 11/2024**. 27 fev. 2024. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=136428>. Acesso em: 16 dez. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **MC-ADI 1.247**. Relator: Min. Celso de Mello. Brasília, DF, 17 ago. 1988. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=346923>. Acesso em: 09 jan. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 1.221.170**. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, DF, 22 fev. 2018. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201002091150&dt_publicacao=24/04/2018. Acesso em: 09 jan. 2025.

CALCINI, Fábio. **PIS/PASEP e COFINS na agroindústria: insumo do insumo e o precedente do Superior Tribunal de Justiça**. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/06/Fabio-Calcini.pdf>. Acesso em: 12 jan. 2025.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CINTRA, Carlos César Sousa; SANTOS, Saulo Gonçalves. **Os insumos e os créditos do PIS/Cofins - Novos rumos e aspectos jurisprudenciais contemporâneos**. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/310275/os-insumos-e-os-creditos-do-pis-cofins---novos-rumos-e-aspectos-jurisprudenciais-contemporaneos>. Acesso em: 9 fev. 2025.

DUE, John F. **Indirect Taxation in Developing Economies**. Baltimore; London: Johns Hopkins, 1970.

FERNÁNDEZ-MORERA, Darío. **Cervantes e a Teoria Econômica - Parte I**. MISES: Interdisciplinary Journal of Philosophy Law and Economics, v. 4, n. 1, p. 263–281, 2016.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo dicionário Aurélio da Língua Portuguesa**. 4. ed. Curitiba: Positivo, 2004.

GRECO, Marco Aurélio. **Não cumulatividade no PIS e na Cofins**. In: PAULSEN, Leandro (Coord.). Não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins. São Paulo: IOB Thomson; Porto Alegre: I. E. T., 2004.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2018.

MENKE, Cassiano. **O postulado argumentativo da coerência como instrumento para justificação das decisões interpretativas no direito tributário**. Revista Jurídica Luso-Brasileira, Ano 6, n. 1, p. 759-790, 2020. Disponível em: https://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2020/1/2020_01_0759_0790.pdf. Acesso em: 13 fev. 2025.

MOREIRA, André Mendes. **Não-cumulatividade tributária no Brasil e no mundo: origens, conceito e pressupostos**. São Paulo: [s.n.], [s.d.].

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

RODRIGUES, Marcelo Abelha. **Direito ambiental**. Coord. Pedro Lenza. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.