



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ**  
**FACULDADE DE DIREITO**  
**BACHARELADO EM DIREITO**

**RODRIGO PEIXOTO GONDIM DE OLIVEIRA**

**OS GASTOS COM ADEQUAÇÃO À LGPD COMO INSUMOS PARA FINS DE  
CRÉDITOS DE PIS E COFINS NA SISTEMÁTICA DA NÃO CUMULATIVIDADE**

**FOTALEZA**  
**2021**

RODRIGO PEIXOTO GONDIM DE OLIVEIRA

OS GASTOS COM ADEQUAÇÃO À LGPD COMO INSUMOS PARA FINS DE  
CRÉDITOS DE PIS E COFINS NA SISTEMÁTICA DA NÃO CUMULATIVIDADE

Monografia apresentada ao Curso de  
Graduação em Direito da Universidade  
Federal do Ceará como requisito parcial  
para obtenção do grau de Bacharel em  
Direito.

Orientador: Prof. Dr. Hugo de Brito  
Machado Segundo.

FOTALEZA  
2021

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação  
Universidade Federal do Ceará  
Biblioteca Universitária

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

---

- O51g Oliveira, Rodrigo Peixoto Gondim de.  
Os gastos com adequação à LGPD como insumos para fins de créditos de PIS e COFINS na sistemática da não cumulatividade / Rodrigo Peixoto Gondim de Oliveira. – 2021.  
65 f.
- Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Curso de Direito, Fortaleza, 2021.  
Orientação: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo.
1. Insumo. 2. Créditos de PIS e COFINS. 3. Não cumulatividade. 4. Lei Geral de Proteção de Dados. 5. Compliance. I. Título.

CDD 340

---

RODRIGO PEIXOTO GONDIM DE OLIVEIRA

OS GASTOS COM ADEQUAÇÃO À LGPD COMO INSUMOS PARA FINS DE  
CRÉDITOS DE PIS E COFINS NA SISTEMÁTICA DA NÃO CUMULATIVIDADE

Monografia apresentada ao Curso de  
Graduação em Direito da Universidade  
Federal do Ceará como requisito parcial  
para obtenção do grau de Bacharel em  
Direito.

Orientador: Prof. Dr. Hugo de Brito  
Machado Segundo.

Aprovado em: / / .

BANCA EXAMINADORA

---

Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo (Orientador)  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

---

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

---

Mestranda Líslie de Pontes Lima Lopes  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

## **AGRADECIMENTOS**

Antes de tudo, agradeço a Deus pela vida que me foi dada e pelas condições a mim concedidas ao longo dos anos, para que eu pudesse chegar a este momento.

Agradeço, principalmente, a minha família, pois, à ela eu devo tudo. A meu pai, José Helton Gondim de Oliveira, que sempre acompanhou e instrui, de perto, meus passos na busca pelo saber. Sou imensamente grato por todos os conselhos, todas as ajudas, e espero que nesse momento de vida eu possa estar retribuindo um pouco do sentimento de orgulho e felicidade que eu tenho por tê-lo como pai.

À minha mãe, Romélia Peixoto de Oliveira, que está fazendo aniversário no dia em que escrevo estes agradecimentos, gostaria que fosse um momento em que pudéssemos comemorar todos juntos em família, mas saiba que esse é um dos primeiros passos para presentes mais prósperos no futuro. Devo-lhe tudo nessa vida, e sou inteiramente realizado por ter uma mãe carinhosa, compreensiva e protetora.

Ao meu irmão, Heitor Peixoto Gondim de Oliveira, que foi um presente na minha vida e que sempre estarei ao lado. Agradeço por toda a parceria, companheirismo e ajuda. Você sempre poderá contar comigo.

Agradeço em especial aos meus avós, Adiondas e Lídia, que tanto cuidaram de mim. Amo vocês. Tenham certeza que vocês foram essenciais nesse processo. Agradeço, também, à minha tia, Lidiane Maria Gondim de Oliveira, formada nesta casa e fonte de grande inspiração para mim.

Agradeço a todos os meus tios, tias, primos e primas, pelo carinho e cuidado ofertados a mim nos últimos anos em que estive longe dos meus pais para construir o meu futuro.

Agradeço à minha namorada, Alícia Freire Pinho Frota, que tanto esteve ao meu lado nesse período em que vivenciei as últimas experiências acadêmicas da Faculdade de Direito. Sou grato por toda a ajuda, calma e segurança que me tem passado nos últimos meses. Amo você!

Agradeço aos meus amigos do Colégio Ari de Sá Cavalcante, Jean Lopes, Lucas Lins, Victor Vasconcelos, Rodrigo Jaguaribe, Racine Peixoto, Samuel Menezes, Jéssica Magalhães, Débora Oliveira, Gabryela Canuto, Isadora Falcão, que tanto me ajudaram e fizeram parte da caminhada para chegar ao ensino superior.

Agradeço aos meus amigos do curso de direito, em especial, ao Paulo Holanda, ao Matheus Borges, ao Victor Paulo, ao Hugo Pessoa, ao Luiz Neto, ao

Thales Renan, ao Roberto Novais, ao Ythalo Dantas, à Amanda Sales, à Mayara Melo, à Isnaélia Teixeira, tão importantes na minha trajetória.

Agradeço a todos os projetos de extensão que participei e que tanto me engrandeceram, em especial, à EJUDI e à Atlética Centenária, na qual tive a honra de ser membro fundador e hoje tenho orgulho do trabalho que vem sendo desenvolvido.

Gostaria de agradecer ainda a todos os escritórios de advocacia em que estagiei durante o curso, em especial, ao escritório Rocha, Araújo & Arrais - Advogados Associados, onde tanto aprendi e me desenvolvi como profissional e como pessoa. Sou muito feliz pelo que vivi e eternamente grato aos amigos que lá atuam, principalmente, Yuri Pamplona, Levi Negreiros, Bruno Teles e Weber Busgaib.

Agradeço imensamente ao Dr. Danilo Mota Filho, pela oportunidade que me foi dada para iniciar minha carreira na advocacia, atuando em seu escritório. O volume de conhecimento que adquiri em tão pouco tempo tem sido motivador. Dito isso, aproveito ainda para agradecer ao Dr. Daniel Sampaio e à Juliana Castro pelos ensinamentos e conselhos do dia a dia.

Ademais, faço questão de deixar um agradecimento a todos os professores da minha graduação, em especial ao meu orientador, Professor Doutor Hugo de Brito Machado Segundo, que aceitou meu convite para me orientar no momento mais importante da minha trajetória acadêmica. Agradeço também ao Professor Doutor Carlos César Sousa Cintra e à bel.<sup>a</sup> Lísie Pontes Lima Lopes, mestranda desta casa, por aceitarem o convite para avaliar meu trabalho.

Por fim, ciente de minha memória falha, agradeço a todos que torceram e torcem por mim e pelo meu sucesso, bem como, contribuíram para que eu chegasse até aqui, onde estou, encerrando mais um ciclo tão importante para minha vida.

“Quer-se uma comunidade republicana na qual o juiz é cidadão e não herói ou rei-filósofo”. (BARBOSA, 2014, n.p.).

## RESUMO

As Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 produziram uma das principais alterações na legislação tributária brasileira ao implementar o regime não cumulativo para as contribuições sociais do PIS e da COFINS. No entanto, a pacificação quanto aos critérios para determinação de insumos creditáveis para a não cumulatividade das contribuições sociais só ocorreu com os Recursos Especiais 1246317 MG e 1221179 PR, julgados em 2015 e 2018, respectivamente. A Lei nº 13.709/2018, por sua vez, regulou o tratamento de dados pessoais, tanto por meio físico, quanto por meios digitais, seja por pessoa natural, seja por pessoa jurídica de direito público ou privado, a partir de uma perspectiva de proteção aos direitos fundamentais de liberdade e de privacidade e do livre desenvolvimento da personalidade da pessoa natural. Para tanto, previu uma série de medidas a serem adotadas na rotina de tratamento de dados pelas empresas, em que a não adoção acarreta sanções administrativas pecuniárias e restritivas das atividades empresariais. Nesse contexto, a presente pesquisa analisa os gastos decorrentes da adequação ao regramento de proteção de dados a partir de uma perspectiva de insumo creditável do PIS e da COFINS na não cumulatividade. Para tanto, faz uma abordagem qualitativa das Leis nº 10.637/2002, 10.833/2003 e 13.709/2018 e dos Recursos Especiais 1246317 MG e 1221179 PR, e analisa o entendimento da Receita Federal do Brasil exposto no Parecer Normativo COSIT nº 5/2018 e nas Soluções de Consulta COSIT nº 32/2020 e COSIT nº 1/2021, que aplicam o entendimento firmado no Superior Tribunal de Justiça, tratando ao final da decisão favorável sobre o tema no Mandado de Segurança nº. 5003440-04.2021.4.03.6000.

**Palavras-chave:** Insumo. Créditos de PIS e COFINS. Não cumulatividade. Lei Geral de Proteção de Dados. *Compliance*. Gastos.



## ABSTRACT

Laws n. 10637/2002 and 10833/2003 produced one of the main changes in Brazilian tax law by implementing the value added tax regime for PIS (Social Integration Program) and COFINS (Contribution to Finance Social Security). However, the settlement as to the criteria for determining creditable inputs for value added tax social contributions only occurred with Special Appeals 1246317 MG and 1221179 PR, judged in 2015 and 2018. Law n.13,709/2018, in turn, regulated the treatment of personal data, both by physical and digital means, whether by natural person or public or private legal entity, from a perspective of protection of the fundamental rights of freedom and privacy and the free development of the personality of the natural person. To this end, it has foreseen a series of measures to be adopted in the routine treatment of data by companies, whose failure to adopt them entails administrative pecuniary sanctions and the restriction of business activities. In this context, the present research analyzes the expenses incurred to adapt to the data protection regulation from a perspective of creditable input for PIS and COFINS in value added tax. To this end, it makes a qualitative approach to Laws n.10637/2002, 1033/2003 and 13709/2018 and Special Appeals 1246317 MG and 1221179 PR, and analyzes the understanding of the Federal Revenue Service of Brazil endorsed in the Opinion COSIT (General Taxation Coordination) n. 5/2018 and in the inquiry COSIT n. 32/2020 and COSIT n. 1/2021, which apply the understanding secured in the Superior Court of Justice, dealing at the end of the favorable decision on the subject in Writ of Mandamus no. 5003440-04.2021.4.03.6000.

**Keywords:** Input. PIS and COFINS credits. Value Added Tax. General Data Protection Law. Compliance. Cost.

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>11</b>
<b>2</b>	<b>AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DO PIS/PASEP</b> .....	<b>13</b>
2.1	O FUNDAMENTO LEGAL E CONSTITUCIONAL .....	13
2.2	A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA .....	18
<b>3</b>	<b>A NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS</b> .....	<b>23</b>
3.1	O FUNDAMENTO LEGAL DA NÃO CUMULATIVIDADE NO PIS E NA COFINS.....	23
3.2	A METODOLOGIA DE CREDITAMENTO NA NÃO CUMULATIVIDADE E O REGIME DIFERENCIADO DO PIS E DA COFINS .....	28
3.3	O DEVER DE COERÊNCIA E RACIONALIDADE DO LEGISLADOR E A NÃO-CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES.....	31
<b>4</b>	<b>O CONCEITO DE INSUMO PARA CREDITAMENTO DO PIS E DA COFINS</b> .....	<b>33</b>
4.1	O CONCEITO DE INSUMO PARA A DOCTRINA .....	33
4.2	O CONCEITO DE INSUMO NA JURISPRUDÊNCIA, ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. ....	36
<b>4.2.1</b>	<b>O REsp 1246317 MG</b> .....	<b>38</b>
<b>4.2.2</b>	<b>O REsp 1221179 PR</b> .....	<b>41</b>
<b>4.2.3</b>	<b>O entendimento da Receita Federal</b> .....	<b>45</b>
4.2.3.1	O Parecer Normativo COSIT nº 5/2018 da Receita Federal.....	45
4.2.3.2	A Solução de Consulta COSIT nº 32/2020. ....	48
4.2.3.3	A Solução de Consulta COSIT nº 1/2021. ....	50
<b>5</b>	<b>A POSSIBILIDADE DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS COM GASTOS PARA ADEQUAÇÃO À LEI Nº 13.709/2018 (LEI GERAL DE PROTEÇÃO DE DADOS PESSOAIS)</b> .....	<b>52</b>
5.1	A LEI Nº 13.709/2018 E A TUTELA AOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DE LIBERDADE E DE PRIVACIDADE .....	52
5.2	O COMPLIANCE À LEI GERAL DE PROTEÇÃO DE DADOS E AS SANÇÕES DECORRENTES DA NÃO ADEQUAÇÃO .....	54
5.3	O MANDADO DE SEGURANÇA Nº 5003440-04.2021.4.03.6000 .....	56
<b>6</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	<b>60</b>
	<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	<b>62</b>

## 1 INTRODUÇÃO

As Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 produziram umas das principais alterações na legislação tributária brasileira ao implementar o regime não cumulativo para as contribuições sociais do PIS e da COFINS.

Com a modificação, a indeterminação do conceito de insumo creditável para a não cumulatividade das contribuições abrolhou destacadas divergências jurisprudenciais e doutrinárias, questão que restou razoavelmente pacificada somente com os Recursos Especiais 1246317 MG e 1221179 PR, julgados em 2015 e 2018.

Nesse jaez, a presente pesquisa objetiva analisar se os gastos decorrentes para adequação ao regramento de proteção de dados podem ser creditados do PIS e da COFINS na não cumulatividade.

Para tanto, se utilizará o método de procedimento histórico-observacional a partir do apontamento de todo o histórico de alterações legislativas a partir da Lei 9.718/98 e sua conseqüente inconstitucionalidade, da Emenda Constitucional nº 20/98 e das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Quanto à abordagem do problema, elenca-se o método qualitativo com o objetivo de analisar os impactos da doutrina e da jurisprudência na construção do conceito de insumo, especialmente os Recursos Especiais 1246317 MG e 1221179 PR, bem como, o entendimento da Receita Federal do Brasil exposto no Parecer Normativo COSIT nº 5/2018 e nas Soluções de Consulta COSIT nº 32/2020 e COSIT nº 1/2021, que, na prática, aplicam o entendimento firmado a partir do REsp 1221179 PR.

Com relação aos objetivos da pesquisa, o método descritivo melhor conduz a pesquisa ao objetivo geral, discernir se os gastos com adequação à LGPD podem ser considerados insumos para fins de créditos de PIS e COFINS na sistemática da não cumulatividade.

Por fim, acerca dos procedimentos técnicos tem-se a revisão bibliográfica, mais precisamente o tipo narrativo, visto que as principais fontes adotadas são artigos publicados, doutrina, textos legais e decisões judiciais e administrativas.

Nesse sentido, o capítulo dois se destinará a descrever as contribuições sociais do PIS/PASEP e da COFINS a partir do seu embasamento constitucional e legal. Ademais, abordará a chamada Regra Matriz de Incidência Tributária, teoria que é utilizada para identificar os critérios que constituem os tributos.

O capítulo três abordará o fundamento legal da não cumulatividade no PIS e na COFINS, a metodologia de creditamento, o regime diferenciado para as contribuições em comento em relação ao IPI e ICMS e o dever de coerência e racionalidade do legislador para agir de modo consequente e livre de contradições.

O capítulo quatro, por sua vez, dever de coerência e racionalidade do legislador e como tal dever impõe uma implementação do regime de modo consequente e livre de contradições, a partir dos Recursos Especiais 1246317 MG e 1221179 PR, do Parecer Normativo COSIT nº 5/2018 e das Soluções de Consulta COSIT nº 32/2020 e COSIT nº 1/2021.

Por fim, o capítulo cinco analisará a Lei nº 13.709/2018, como se constitui imposição legal às empresas e, por consequência, analisar se os gastos decorrentes para adequação ao regramento de proteção de dados podem ser creditados do PIS e da COFINS na não cumulatividade.

## 2 AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DO PIS/PASEP

O presente capítulo se destinará a abordar as contribuições sociais do PIS/PASEP e da COFINS a partir do seu embasamento constitucional e legal, pertinente à não cumulatividade das exações dado que a totalidade da legislação é de complexidade irrelevante para o recorte temático proposto.

Ademais, o capítulo abordará a chamada Regra Matriz de Incidência Tributária, teoria que é utilizada para identificar os critérios que constituem os tributos, explicitando cada aspecto da teoria geral, bem como a aplicação desta sobre o PIS/PASEP e a COFINS.

Destaca-se, oportunamente, que o conceito de seguridade social utilizado na presente pesquisa, trata-se daquele positivado no artigo 194 da Constituição Federal de 1988 e que “compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social” (BRASIL, 1998).

### 2.1 O FUNDAMENTO LEGAL E CONSTITUCIONAL

A Lei complementar nº 7/1970 criou o Programa de Integração Social – PIS, para promover integração do empregado na vida e desenvolvimento das empresas, com a finalidade de incentivar o fomento ao trabalho formal com carteira assinada.

Art. 1.º É instituído, na forma prevista nesta Lei, o Programa de Integração Social, destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas. (BRASIL, 1970)

A fim de alcançar seu objetivo, garante ao empregado o usufruto de patrimônio individual progressivo, com estímulo à poupança e para reparar discrepâncias na distribuição de renda.

Para tanto, desde a Lei complementar nº 7/1970, organizou-se em sistemática que empresas com trabalhadores celetistas contribuem por meio de depósitos efetuados na Caixa Econômica Federal.

Art. 2º O Programa de que trata o artigo anterior será executado mediante Fundo de Participação, constituído por depósitos efetuados pelas empresas na Caixa Econômica Federal. (BRASIL, 1970)

O Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PASEP, por sua vez, foi estabelecido pela Lei Complementar nº 8/70, exclusivo aos servidores públicos, com mesmo objetivo do PIS, sendo a União, os Estados, os Municípios, o Distrito Federal e os Territórios os contribuintes para o Programa, a partir de depósitos efetuados ao Banco do Brasil.

Art. 5º O Banco do Brasil S.A., ao qual competirá a administração do Programa, manterá contas individualizadas para cada servidor e cobrará uma comissão de serviço, tudo na forma que for estipulada pelo Conselho Monetário Nacional. (BRASIL, 1970)

Os programas foram unificados por meio da Lei complementar nº 26/1975 e passaram a ser denominados PIS/PASEP, tornando-se inalienáveis, impenhoráveis e, em regra, indisponíveis por seus titulares (BRASIL, 1970).

Acerca das destinações, os valores do PIS/PASEP são destinados ao financiamento do seguro desemprego, das atividades sociais carreadas pelo BNDES – Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social e do abono anual para os empregados que recebem até dois salários mínimos, desde que seus empregadores contribuam para o fundo em questão.

Conforme a anterior previsão legal, o PIS/PASEP tinha o faturamento das empresas como base de cálculo, aplicando-se alíquota progressiva até 1974, momento em que se estabilizou em 0,5% do faturamento para os anos posteriores. Tal regra, porém, foi alterada em 1998, após a unificação dos regimes do PIS e da COFINS.

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, foi instituída pela Lei Complementar nº 70/91, posterior à Constituição Federal de 1988, em substituição ao Fundo de Investimento Social – FINSOCIAL - fundo criado durante o governo de José Sarney e que visava “custear investimentos de caráter assistencial em alimentação, habitação popular, saúde, educação e amparo ao pequeno agricultor” (BRASIL, 1986).

A COFINS se destina, por sua vez, às despesas com atividades-fim das áreas de saúde, previdência e assistência social, com base de cálculo sob o faturamento em uma alíquota de 2%.

O PIS/PASEP passa, a partir da previsão no artigo 239, “a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo.” (BRASIL, 1988)

§3º Aos empregados que percebam de empregadores que contribuem para o Programa de Integração Social ou para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, até dois salários mínimos de remuneração mensal, é assegurado o pagamento de um salário mínimo anual, computado neste valor o rendimento das contas individuais, no caso daqueles que já participavam dos referidos programas, até a data da promulgação desta Constituição. (BRASIL, 1988)

A COFINS foi criada a partir da obrigação constitucional dos entes organizarem o orçamento para financiar a seguridade social, mediante a contribuição de toda a sociedade, conforme artigo 195, I, “b”:

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

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) (BRASIL, 1988)

Portanto, tem-se que tanto a COFINS, quanto o PIS/PASEP foram previstos no texto constitucional.

Na redação original, fora mantida a base de cálculo das exações como sendo o faturamento, no entanto, alterada em novembro de 1998, por meio da Lei 9.718/98, deu-se a unificação dos regimes do PIS e da COFINS, que, além de aumentar a alíquota de COFINS para 3% e a do PIS para 0,65%, incluiu a receita dos contribuintes como base de cálculo.

Dada a previsão constitucional originária do faturamento, para que a receita fosse utilizada como base de cálculo, foi publicada em dezembro de 1998 a Emenda Constitucional nº 20/98, que alterou o artigo 195 da Constituição Federal, permitindo a incidência das contribuições sociais agora também sobre a receita bruta, além do faturamento.

A emenda, no entanto, posterior ao texto legal inconstitucional, não era capaz de acolher a alteração legislativa e convalidar, mesmo diante da aplicação do princípio da noventena às contribuições sociais, em decorrência do artigo 195, § 6º da Carta Magna.

Não obstante, a Lei 9.718/98 ao incluir a receita dos contribuintes como base de cálculo, afrontou o art. 146, III, alínea a, da CRFB, que exige a edição de lei

complementar para dispor sobre “fatos geradores, base de cálculo e contribuintes” (BRASIL, 1988) das espécies discriminadas na Constituição.

A questão só restou pacificada por meio do Recurso Extraordinário nº 357.950-9/RS, que firmou o entendimento de que a lei anterior à emenda se tratava de iniciativa legislativa inconstitucional no que diz respeito a alteração da base de cálculo, logo não sendo possível convalidação posterior, ainda que as demais inovações legislativas do texto tenham sido mantidas com eficácia plena.

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada. (STF, PLENO, RE nº 357.950-9/RS, Rel. Min. Marco Aurélio)

Somente com as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 e com a previsão constitucional promovida pela a Emenda Constitucional nº 20/98 que a alteração da base de cálculo das contribuições sociais ocorreu, estabelecendo a receita bruta das empresas como base de cálculo.

Assim, com a redação do artigo 1º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, o PIS e a COFINS passam a ter fato gerador no auferimento do total das receitas de determinada pessoa jurídica.

Importa destacar, contudo, que independentemente de sua denominação ou classificação contábil, há uma expansão do conceito de faturamento mensal a partir do termo “receitas”, visto que esta abrange toda a receita bruta da venda de bens e os serviços nas operações em conta própria ou alheia e, inclusive, todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

A alteração promovida pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, para parte da doutrina, foi considerada como indevida, dada a redação do artigo 110 do Código



Tributário Nacional, o qual veda a lei tributária “alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal”. Nesse sentido, a lição Pedro Anan Junior e Luis Claudio Yukio Vatari:

Assim, a Lei nº 10.637/02 acaba por ampliar a base de incidência da Contribuição ao PIS através da extensão do conceito de faturamento, inicialmente definida pela *Lei Complementar nº 7/70* como receita advinda da venda de produtos e prestação de serviços, mas que agora passa a ser considerado, extensivamente, como toda e qualquer receita, salvo as situações legalmente excepcionadas.

Nesse sentido a alteração de um conceito legalmente definido para fins tributários somente pode ocorrer se estiver em pleno acordo com os princípios e diretrizes traçadas em nossa Constituição Federal, norma máxima que fixa as regras-matrizes das hipóteses de incidência tributária. (VATARI e JUNIOR, 2003, p.60)

Para os autores, portanto, o legislador não deve definir conceitos para fins tributários que ultrapassem os limites de abrangência definidos pelas normas constitucionais, as quais determinam as regras-matrizes de incidência tributária.

No entanto, a principal alteração legislativa promovida pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 diz respeito ao regime não cumulativo para as contribuições, com previsão de despesas específicas que gerariam crédito ao contribuinte. Para mais, a fixação da alíquota de 1,65% para o PIS/PASEP e de 7,6% para a COFINS aos contribuintes que adotassem a metodologia não cumulativa.

A alteração impulsionou nova mudança no texto constitucional, que, por meio da Emenda Constitucional nº 42/2003, teve alterado o artigo 195, para previsão do § 12, a fim de destacar que “a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas”.

Em que pesem questionamentos doutrinários dissidentes quanto ao fundamento constitucional da não cumulatividade dessas contribuições sociais, com debates acerca do § 12 do art. 195 da CF não conter densidade jurídica suficiente para a implementação do princípio da não cumulatividade ou das legislações antecederam a previsão do texto constitucional alterado pela emenda, prevaleceu o entendimento de autores como Yoshiaki Ichihara e Marilene Talarico Martins Rodrigues.

Para tais autores, o fundamento constitucional da não cumulatividade dessas contribuições sociais decorre do princípio da não cumulatividade do ICMS e do IPI,

assim, a partir da edição da Emenda Constitucional nº 42/2003, por meio do parágrafo 12 do artigo 195, a capacidade do legislador ordinário se exerce quanto a indicação dos setores da atividade econômica a serem tributados pelo regime não cumulativo, conforme será destacado em capítulo posterior (MARTINS, 2013).

## 2.2 A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Requisitos para compreender a teoria da Regra Matriz de Incidência Tributária, são os conceitos de hipótese tributária e fato imponible.

A hipótese tributária, ou de incidência tributária como também é conhecida, trata-se da previsão legal em que se estabelece a regra geral, abstrata e universal, ou seja, descreve previamente o fato que ensejará a tributação. Em resumo, “a hipótese é simples descrição, é simples previsão” (AMARO, 2008, p. 512).

O fato imponible, ao seu tempo, trata-se da ocorrência real, do acontecimento concreto, portanto deixa de ser abstrato e materializa-se em fato, com um lugar e tempo específico.

Geraldo Ataliba destaca o fato imponible como:

o fato concreto, localizado no tempo e no espaço, acontecido efetivamente no universo fenomênico, que – por corresponder rigorosamente à descrição prévia, hipoteticamente formulada pela hipótese de incidência legal – dá nascimento à obrigação tributária. Cada fato imponible determina o nascimento de uma obrigação tributária. (ATALIBA, 2006, p.209)

Vale destacar a diferenciação entre hipótese tributária e fato imponible feita por Paulo de Barros Carvalho, que utiliza a expressão fato jurídico tributário, por considerar a hipótese um fato jurídico.

Há de significar, sempre, a descrição normativa de um evento que, concretizado no nível das realidades materiais e relatado no antecedente de norma individual e concreta, fará irromper o vínculo abstrato que o legislador estipulou na consequência. (...) Fato jurídico porque tem o condão de irradiar efeitos de direito. É tributário pela simples razão de que sua eficácia está diretamente ligada a instituição do tributo. (CARVALHO, 2011, p. 314-315)

Assim, para que se dê origem à obrigação tributária, o fato concreto tem que “corresponder rigorosamente à descrição prévia” (ATALIBA, 2006, p.209), de modo a configurar todos os predicados previstos na hipótese tributária, ou seja, é necessária a correspondência entre a norma-fato e norma-tipo, ocorrendo a subsunção.

A ausência de subsunção em um único aspecto sequer, impede a existência de obrigação tributária, em igual sentido, expressa-se Paulo de Barros Carvalho:

Seja qual for a natureza do preceito jurídico, sua atuação dinâmica é a mesma: opera-se a concreção do fato previsto na hipótese, propalando-se os efeitos jurídicos prescritos na consequência. Mas esse quadramento do fato à hipótese normativa tem de ser completo, para que se dê, verdadeiramente, a subsunção. É aquilo que se tem por *tipicidade*, que no Direito Tributário, assim como no Direito Penal, adquire transcendental importância. Para que seja tido como *fato jurídico tributário*, a ocorrência da vida real, descrita no suposto da norma individual e concreta expedida pelo órgão competente, tem de se satisfazer a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese da norma geral e abstrata. Que apenas um não seja reconhecido, e a dinâmica que descrevemos ficará inteiramente comprometida. (CARVALHO, 2011, p. 316)

Em resumo, a norma jurídica tributária é constituída de um antecedente, que estabelece critérios necessários para que o fato concreto deva possuir para ser considerado fato gerador, e de um consequente, onde se identificam os sujeitos envolvidos na relação tributária e o montante devido pela parte tributada.

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho, ao depurar os elementos que possibilitam identificar o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária, discorre:

Os modernos cientistas do Direito Tributário têm insistido na circunstância de que, tanto no descritor (hipótese) quanto no prescritor (consequência) existem referências a critérios, aspectos, elementos ou dados identificativos. Na hipótese (descritor), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (prescritor), depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exhibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária. (CARVALHO, 2011, p. 298-299)

A importância da Regra Matriz decorre, então, exatamente dessa necessidade para a obrigação tributária, da correspondência entre o fato jurídico e a hipótese. Ao estabelecer critérios prévios e objetivos para análise dos aspectos da hipótese de incidência tributária, abrange-se a possibilidade de apurar a subsunção do fato impositivo e a real existência de uma obrigação.

No antecedente ou descritor, tem-se os seguintes critérios: critério material, critério temporal e critério espacial. A partir deles há a previsão hipotética, determinando os quesitos prévios exigidos para que o fato ocorrido no mundo fenomênico seja considerado um fato impositivo.

O critério material é a conduta e as características que quando realizadas, ensejam a relação entre partes. Há destacada relevância a estrutura verbal a ser utilizada nesse critério, pois o verbo empregado para a descrição da ação ou do

estado deve necessitar de complemento, não podendo ter sentido completo em si, pois a predicção é fundamental para definir outros elementos que irão especificar a hipótese de incidência dos tributos. Paulo de Barros Carvalho assim adverte:

Não se pode utilizar os (verbos) da classe dos impessoais (como haver), ou aqueles sem sujeito (como chover), porque comprometeriam a operatividade dos desígnios normativos, impossibilitando ou dificultando seu alcance. Isso concerne ao sujeito, que pratica a ação, e bem assim ao complemento do predicado verbal, que, impreterivelmente, há de existir. Descabe falar-se, portanto, de verbos de sentido completo, que se expliquem por si mesmos. É forçoso que se trate de verbo pessoal e de predicção incompleta, o que importa a obrigatória presença de um complemento. (CARVALHO, 2011, p. 326)

Já o critério espacial determina o local em que ocorre o fato descrito na norma abstrata. Ele tem relevante posição em razão da necessidade de estabelecer o ente competente para o determinado tributo. Contudo, tal determinação nem sempre se dá de forma específica e geograficamente limitada.

A partir da legislação brasileira, pode-se identificar que há tributos “cujo critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico” (CARVALHO, 2011, p. 329), outros “em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido” (CARVALHO, 2011, p. 329). No entanto, é possível identificar “critério espacial bem genérico” (CARVALHO, 2011, p. 329) em que qualquer fato em subsunção nos limites da territorialidade da lei instituidora, estará apto a ensejar uma obrigação tributária, de forma que o critério espacial irá coincidir com o âmbito de vigência territorial da lei que tratar dos mesmos.

Por fim, quanto ao critério temporal, este delimita o instante do acontecimento do fato imponible, sendo o critério que determina quando a relação jurídica começará a produzir efeitos. Outrossim, tem-se mais relevância dada à aplicação, no direito tributário, da lei em vigor no momento de ocorrência do fato gerador.

Quanto ao prescritor ou conseqüente, há o critério pessoal e o quantitativo. O critério pessoal identifica os sujeitos ativos e passivos da relação jurídica tributária, ou seja, quem tributa e quem é tributado à obrigação tributária.

O sujeito ativo é o “o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária” (CARVALHO, 2011, p. 369). Engana-se, contudo, quem acredita que o sujeito ativo da obrigação tributária é sempre uma pessoa jurídica de direito público, pois há situações em que ocorre a delegação da competência para pessoas jurídicas de direito privado, como as entidades paraestatais.

O sujeito passivo, por sua vez, será “quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais.” (CARVALHO, 2011, p. 372), independentemente de ser a pessoa física ou jurídica, privada ou pública.

Quanto ao critério quantitativo, esse se constitui da base de cálculo e da alíquota estabelecida. A base de cálculo se destina a “medir a intensidade do núcleo factual descrito pelo legislador.” (CARVALHO, 2011, p. 398), enquanto a alíquota a complementa, por isso, “carece de sentido a existência isolada de uma ou de outra” (CARVALHO, 2011, p. 398).

Importa mencionar que a base de cálculo se trata de uma exigência constitucionalmente obrigatória, é uma grandeza econômica sobre a qual se aplica a alíquota para obter o valor do tributo, enquanto a alíquota é um percentual apontado pelo legislador a ser aplicado sobre a base de cálculo para aferir o montante da exigência tributária. Assim, a conjunção de ambos os elementos resulta no estabelecimento objetivo do débito tributário.

No que concerne ao caráter generalista da teoria, autores, como Sacha Calmon Navarro Coêlho, entendem que somente os critérios acima explicitados não são suficientes para que o sujeito passivo tenha todas as informações necessários para cumprir com a obrigação tributário, destacando ser necessária a forma, o momento e o lugar do pagamento do tributo.

Além disso, “porque tributos há que sequer base de cálculo e alíquota possuem. Hipótese frequente nas taxas” (COÊLHO, 2003, p.99) e “porque outros tantos tributos, mais complexos, exigem a quantificação do dever tributário o concurso de outros dados imprescindíveis à fixação do *quantum debeatur*” (COÊLHO, 2003, p.99).

É preciso entender, contudo, que o emprego da Regra Matriz de Incidência Tributária se dá no plano operativo e prático de forma quase imediata, logo, não se pode escusar que sua função primordial é identificar, com rigor e presteza, a espécie e da subespécie da figura tributária, mas, de plano de fundo, ainda se limita a ser uma moldura generalista aos tributos (CASSONE, 2008, p. 420).

Com base nos dispositivos da Constituição Federal e na legislação infraconstitucional, a identificação da Regra Matriz do PIS/PASEP e da COFINS, permite concluir os seguintes critérios.

No antecedente ou descritor, o critério material da Regra Matriz do PIS/PASEP e da COFINS é identificado a partir do artigo 1º, *caput*, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, tendo como fato gerador o faturamento mensal. Dada a necessidade da composição verbal do critério material e seu complemento, obtém-se o critério material como “auferir receita”.

Por fim, acerca do critério espacial, em razão da ausência de especificidade de área ou região, depreende-se como critério espacial o território nacional.

O critério temporal é o momento em que a empresa auferir a receita, devendo ser cumprida a obrigação tributária, nos termos do artigo 10 da Lei 10.637/2002, sobre o PIS/PASEP, e no artigo 11 da Lei 10.833/2003, sobre a COFINS, até o vigésimo quinto dia do mês subsequente ao de ocorrência do fato gerador, tratando-se, portanto, de recolhimento mensal.

Quanto ao prescritor ou conseqüente, ao critério pessoal, elucida-se como sujeito ativo da relação jurídica tributária do PIS/PASEP e da COFINS a União Federal, por competência exclusiva, estabelecida pelo artigo 149 da Constituição Federal, para instituir contribuições sociais. O sujeito passivo, por sua vez, é a pessoa jurídica que auferir as receitas, nos termos do artigo 4º da Lei 10.637/2002, para o PIS, e do artigo 5º da Lei 10.833/2003 para a COFINS.

No que tange ao critério quantitativo, a base de cálculo é o valor do faturamento, consoante definido no *caput* do artigo 1º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, ou seja, o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil - o que compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e, inclusive, todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Acerca das alíquotas, o artigo 2º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 prevê que, para a determinação do valor de cada contribuição, será aplicada sobre a base de cálculo apurada a alíquota de 1,65% para o PIS/PASEP e a alíquota de 7,6% para a COFINS, na sistemática não cumulativa.

### 3 A NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS

Com a previsão constitucional da não cumulatividade nas contribuições sociais, em razão da Emenda Constitucional nº 42/2003, se introduziu o parágrafo 12 do artigo 195, determinando que “a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, serão não-cumulativas.”, assim, a não cumulatividade foi regulamentada no ordenamento jurídico brasileiro, em relação às contribuições do PIS/PASEP e da COFINS, pelas leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

O presente capítulo abordará o fundamento legal da não cumulatividade no PIS e na COFINS. Com efeito, a metodologia de creditamento e o regime diferenciado para as contribuições em comento em relação ao IPI e ICMS, por fim, discorrerá sobre o dever de coerência e racionalidade do legislador e como tal dever impõe uma implementação do regime de modo consequente e livre de contradições.

#### 3.1 O FUNDAMENTO LEGAL DA NÃO CUMULATIVIDADE NO PIS E NA COFINS

Em um contexto de reformulação da legislação brasileira para “estimular a eficiência econômica gerando condições para um crescimento mais acelerado da economia brasileira” (CARNEIRO, 2005, p. 34) e, sobretudo, “corrigir distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa dos referidos tributos” (CARNEIRO, 2005, p. 34), a implantação da sistemática da não cumulatividade para o PIS/PASEP e para a COFINS visou, desde a edição das Medidas Provisórias nº 66/02 e 135/03, convertidas respectivamente nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, minorar os efeitos resultantes da tributação sobre o faturamento ou receita das empresas.

Isto é, a principal função do regime de não-cumulação é evitar o chamado ‘efeito cascata’ da tributação, a cumulatividade de tributos, minorando os efeitos da tributação sobre o faturamento ou receita das empresas. Então, na contramão de uma “a indução a uma verticalização artificial das empresas, em detrimento da distribuição da produção por um número maior de empresas mais eficientes” (CARNEIRO, 2005, p. 34).

O artigo 3º da Lei 10.833/2003 estabelece os créditos a serem descontados através do regime não cumulativo das contribuições sociais, a exemplo do que o artigo 3º da Lei nº 10.637/02 fez para o PIS/PASEP. Da conjunção de ambos os artigos,

verifica-se que, do valor apurado, podem ser descontados os créditos calculados em relação a:

bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos no inciso III do § 3º do art. 1º (...) no § 1º do art. 2º (...) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda (...) energia elétrica e energia térmica, (...) consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa; valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES; máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa; bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei; armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor; vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (BRASIL, 2003)

Os parágrafos do supracitado artigo da Lei 10.833/2003 impõem restrições ao crédito a título de “mão-de-obra paga a pessoa física” (BRASIL, 2003) e de “aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição” (BRASIL, 2003), além de autorizar o uso posterior de créditos não aproveitados em determinado mês.

Relevante informação à temática aqui abordada, traz o parágrafo 3º, ao dispor que o crédito previsto no artigo 3º se restringem a bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas em território nacional, assim como aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados.

Como já abordado anteriormente, quanto às alíquotas na sistemática não cumulativa de recolhimento, para o PIS/PASEP fica estabelecido que a alíquota é de 1,65%, enquanto para a COFINS foi fixada em 7,6%, aplicada sobre a base de cálculo apurada.

O artigo 10 da Lei 10.833/2003 e o artigo 8º da lei 10.637/2002, por sua vez, trazem o rol de contribuintes que continuam a serem tributados na sistemática cumulativa para o PIS/PASEP e para a COFINS, tais como: pessoas tributadas com



base no lucro presumido ou arbitrado; pessoas optantes pelo Simples; imunes do imposto, órgãos públicos e as autarquias e fundações públicas; prestação de serviços de telecomunicações, salvo todas as atividades que não tiverem sido expressamente mencionadas nos artigos em comento.

Acresça-se que alcançou os contribuintes que recolhem Imposto de Renda sob o regime de Lucro Real, estendendo a estes a sistemática da não cumulatividade, diferentemente dos contribuintes sob o regime do lucro presumido ou SIMPLES, que permaneceram na sistemática cumulativa.

O rol taxativo enseja discussões doutrinárias, acerca de suposta discriminação e violação ao princípio da isonomia, sob o argumento de “que o tratamento desigual a contribuintes que se encontram em idêntica situação é vedado ao legislador infraconstitucional em matéria tributária, consoante princípio estampado no artigo 150, inciso II, da Constituição Federal” (VATARI e JUNIOR, 2003, p.61). Contudo, “a Lei nº 10.637/02 impõe tratamentos díspares entre pessoas jurídicas, na mesma situação, em total afronta ao preceito constitucional” (VATARI e JUNIOR, 2003, p.61).

Para alguns autores, entende-se que faltou coerência ao legislador em hipóteses, como quando o contribuinte que recolhe o Imposto de Renda por Lucro Presumido, tem sua carga tributária abrandada exatamente por não possuir um caráter mercantil exacerbado. Nesse sentido, José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo sustentam que:

Na verdade, o rol de vedações ao direito à não-cumulatividade atinge pessoas jurídicas que, por suas características naturais e legais – ao contrário – deveriam estar abrangidas por esta sistemática, de modo a considerar o desconto dos créditos nos valores dos bens e dos serviços, com repercussão nos preços suportados pelos consumidores finais. As *sociedades profissionais* são contempladas pela legislação do Imposto de Renda com carga favorecida (lucro presumido), pela circunstância de não evidenciarem um abrangente caráter mercantil, em face do que seria adequado, justo, equilibrado, isonômico, também minorar-se a carga do PIS, mediante a dedução dos respectivos créditos. As pessoas *imunes* a impostos necessariamente deveriam estar imunes ao PIS, pela circunstância de que, estando as ‘receitas’ desoneradas do Imposto de Renda, também as mesmas ‘receitas’ não deveriam sofrer idêntico gravame tributário no âmbito da contribuição, por consistirem a sua base de cálculo. Na medida em que as entidades de direito público e as referidas pessoas sejam integralmente oneradas pelo PIS, é óbvio que agravarão seu patrimônio, afetando sua capacidade econômica, o que impossibilita o desenvolvimento de suas atividades societárias. (MELO e LIPPO, 2008, p. 205-206)

Contrário a tais argumentos, parte da doutrina se conforma com entendimento de que uma vez que os contribuintes sujeitos ao Lucro Real possuem uma situação tributária mais complexa, sendo obrigados a manter um registro escritural bem mais

rígido, dispõem de maior controle na apuração dos créditos do PIS/PASEP e da COFINS.

as empresas que apuram seu IRPJ com base no lucro real, por força da legislação vigente mantém escrituração contábil mais detalhada de todo o movimento empresarial/produativo, o que, inclusive, permite melhor e mais precisa apuração dos valores a serem descontados da base de cálculo daquelas contribuições pelo sistema não cumulativo, o que, aliás, já pragmaticamente complexo pelos demais sistemas de apuração do IR, senão inviável. (CARNEIRO, 2005, p 40-41)

Ademais, “se uma empresa optante da apuração do IRPJ pelo lucro presumido sentir-se prejudicada pela exclusão, nada obsta proceda a mesma a seu enquadramento como optante do sistema de lucro real” (CARNEIRO, 2005, p 40-41) e, assim, se beneficie da sistemática não cumulativa da COFINS.

Em igual sentido, justificam a incidência da não cumulatividade somente para alguns grupos econômicos e afasta os argumentos de falta de dever de racionalidade do legislador, Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Ramos Machado:

Na verdade, parece razoável impor aos contribuintes em geral um regime de tributação mais complexo, facultando-lhes a opção por regime mais simples, que, exatamente *por isso* ou *para isso*, excepciona a aplicação de certas normas constitucionais. Exceção que é válida precisamente por ser opcional. (...) o Simples, uma faculdade do contribuinte, pode excepcionar tais realidade e ensejar tributação cumulativa sobre o faturamento. Nesse cenário, o critério adotado pelo legislador federal, de atrelar a tributação cumulativa da COFINS e do PIS à tributação do IRPJ e da CSLL pelo lucro presumido parece razoável. (MACHADO e SEGUNDO, 2009, p. 238)

Tendo a Constituição Federal conferido ao legislador infraconstitucional a competência para estabelecer os grupos econômicos que se submetem à não cumulatividade, ademais, em vista à possibilidade de o contribuinte mudar de regime de apuração de Imposto de Renda, é consequência lógica a coerência da norma que trouxe tal limitação à sistemática não cumulativa do PIS/PASEP e da COFINS e a ausência de afronta ao preceito constitucional da isonomia.

A partir da edição da Emenda Constitucional nº 42/2003, por meio do parágrafo 12 do artigo 195, estabeleceu-se que uma lei ordinária cuidaria de definir os setores da atividade econômica que se submeteriam à sistemática da não cumulatividade. Por sua vez, as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 estabeleceram as diretrizes específicas do regime e a dinâmica da sistemática e, ainda, quem seriam os contribuintes contemplados e excluídos do regime.

Portanto, há uma faculdade legislativa conferida pelo texto constitucional que autorizou o legislador ordinário a competência para definir quais atividades econômicas se submeteriam ao regime não cumulativo de recolhimento, logo, não há violação a nenhum preceito constitucional, tendo em vista que se trata de uma faculdade constitucionalmente estabelecida.

É com a definição da natureza da não cumulatividade das constituições sociais que é possível analisar a validade das disposições contidas nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, isso por quê, entendendo por se tratar de fundamento constitucional, as restrições de crédito e limitação ao conceito de insumos, por exemplo, não poderiam ser feitas por lei ordinária, mas somente por norma constitucional.

Em outro sentido, caso o fundamento seja infraconstitucional, o legislador ordinário deveria ter herdado a competência a partir do texto constitucional, sendo autorizado a estabelecer as diretrizes gerais da sistemática por lei ordinária.

Parte da doutrina sustenta ser “improcedente o argumento de que o citado parágrafo 12 do art. 195 da Carta de 1988 teria conferido ao legislador ordinário a faculdade de estabelecer a não cumulatividade destas contribuições” (LUNARDELLI, 2010, p.119), defendendo que a autorização constitucional “não seria para definir os critérios de apropriação de créditos, mas sim exclusivamente para selecionar determinadas categorias econômicas que se submeteriam à sistemática não cumulativa” (LUNARDELLI, 2010, p.119), desse modo o legislador ordinário não estaria autorizado a dispor sobre a vedação a créditos.

Ainda, adeptos dessa corrente sustentam que, a partir do “fenômeno da constitucionalização do regime não cumulativo para a COFINS e para o PIS”, o fundamento de validade e hermenêutico estaria baseado no texto constitucional e não mais na lei ordinária. (CALCINI, 2010, p. 44).

Todavia, não é razoável sustentar menor liberdade de definição do legislador ordinário, “(...) quando se tem em mente que a não-cumulatividade da COFINS e da contribuição ao PIS não é mandamento constitucional, mas possibilidade aberta à lei ordinária” (OLIVEIRA, 2009, p. 442).

Não se trata aqui, portanto, da hipótese do IPI e do ICMS, na qual a não cumulatividade está fundada no próprio texto constitucional, ao contrário, no PIS/PASEP e na COFINS tal fundamento repousa na expressa autorização constitucional ao legislador ordinário, atendendo ao §12 do artigo 195 da Carta

Magna, assim, não seria razoável exigir lei constitucional para tratar a respeito da não cumulatividade das contribuições em estudo.

Tal compreensão é de considerável importância para a temática em questão, sobretudo para o entendimento do conceito de insumo para fins de creditamento.

### 3.2 A METODOLOGIA DE CREDITAMENTO NA NÃO CUMULATIVIDADE E O REGIME DIFERENCIADO DO PIS E DA COFINS

Na sistemática não cumulativa do PIS/PASEP e da COFINS, conforme as disposições trazidas pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, tem-se o faturamento como a base de cálculo das exações, “redefinido como o equivalente ao *total das receitas* auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas a esta contribuição”

Apurado o valor do faturamento mensal, aplicam-se as alíquotas de 1,65% para o PIS/PASEP e de 7,6% para a COFINS, o que resultará em determinado montante, para, em seguida, subtrair da tributação sobre a receita os créditos apurados, encontrando-se o valor devido a título de contribuições sociais na sistemática da não cumulatividade.

Portanto, verifica-se que o método de dedução de créditos utilizado na não cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS é o subtrativo indireto, que consiste na determinação do tributo pela diferença entre o valor da aplicação da alíquota sobre as saídas e aquele da incidência da alíquota sobre as entradas que geram crédito. Nesse sentido, inclui-se a didática explicação de Fábio Palaretti Calcini:

Há, portanto, três etapas: (i) apuração da base de cálculo, ou seja, de sua receita, aplicando-se a respectiva alíquota; (ii) apuração dos créditos; e (iii) tributação sobre a receita menos créditos apurados, chegando-se ao valor a ser recolhido de tributos. Levando em consideração tais aspectos da legislação em análise, é possível identificar o emprego do método subtrativo indireto, ou seja, a determinação do valor do tributo será apurado mediante a diferença entre a alíquota aplicada sobre as saídas e a alíquota relacionada às entradas (CALCINI, 2010, p. 45).

A opção pelo método indireto subtrativo visa “garantir a neutralidade da incidência da Contribuição ao PIS sobre todos os agentes da cadeia comercial” (FERNANDES, 2003, p. 13). Vale destacar, outrossim, que, embora o caput do artigo 3º faça referência a crédito, não se trata da adoção do método de crédito de imposto, pois nessa hipótese o valor do tributo devido na etapa anterior da cadeia vem informado no documento fiscal, ao passo que no método indireto subtrativo é o

contribuinte que deve apurar o valor a ser abatido da aplicação da alíquota sobre o montante das vendas ou das prestações de serviço (FERNANDES, 2003, p. 13).

Essa metodologia permite atingir o objetivo da não cumulatividade, qual seja evitar a cumulação das contribuições pagas pelos produtores e prestadores de serviço no desenrolar da cadeia e, por consequência, o aumento dos preços.

Em resumo, a metodologia 'base sobre a base', como também é conhecido o método indireto subtrativo, onde se aplica a alíquota determinada em cada base, de entrada e de saída, "determina o valor devido por meio da diferença entre a alíquota aplicada sobre as vendas (R) e a alíquota aplicada sobre as compras (C)" (CALCINI, 2010, p. 45), logo:

$$T = (axR) - (axC)$$

Importa mencionar a distinta opinião de Marco Aurélio Greco que entende se tratar a sistemática não cumulativa do PIS/PASEP e da COFINS, como não sendo "base na base", mas tão somente semelhante a esta, sustentando que:

o elemento relevante para aferir a dimensão do crédito é o montante despendido pelo contribuinte o que, em certa medida, aproxima este regime do 'base sobre base', embora com este não se identifique plenamente. (...) as leis em questão criam um critério próprio de operacionalização da não-cumulatividade, que em parte se assemelha ao 'base sobre base' – na medida em que relevante é o valor dos itens enumerados e não o valor das contribuições incidentes. (GRECO, 2004, p. 10)

Malgrado a opinião do renomado autor, a doutrina se conformou uniformemente em entender que a metodologia de dedução de créditos da sistemática não cumulativa do PIS/PASEP e da COFINS, trata-se do chamado método subtrativo indireto, também conhecido como método 'base na base', com especificidades.

Relevante, ainda, diferir a sistemática de não cumulatividade das contribuições sociais e a dos impostos sobre o consumo, IPI e ICMS, dada a repercussão desta no conceito de insumos.

A sistemática de não cumulatividade do IPI e do ICMS tem fundamento na Constituição Federal, diferentemente das contribuições sociais, como abordado anteriormente, que se trata de natureza legal, portanto, infraconstitucional.

A principal diferença, contudo, trata-se do pressuposto de fato das espécies, pois, enquanto as contribuições sociais têm como base o faturamento, o IPI e o ICMS têm incidência nas operações comerciais de bens e serviços. Logo, no PIS e na

COFINS o aferimento se dá na percepção de receitas a qualquer título, já no IPI e no ICMS, o aferimento se dá sobre bens ou serviços em cada operação realizada.

A repercussão tributária imediata que tal diferença gera, trata-se do fato da materialidade das contribuições sociais impedir “a efetiva apuração do montante de tributo incidente no valor total pago sobre um bem cuja venda gerou receita tributada por tais contribuições” (SILVA, 2009, p. 24).

Ademais, ainda que a não cumulatividade seja uma ideia comum ao IPI, ICMS e à PIS/COFINS, o leque de elementos permissivos de não cumulatividade das contribuições sociais é mais vasto que o dos impostos, a exemplo, a diferença do pressuposto de fato, ou seja, produto industrializado versus receita, onde reside a substancial diferença entre as espécies em comento (GRECO, 2004, p. 10-11).

É justamente em face da base de cálculos específicas do IPI e do ICMS, operações específicas, que se tem conceitos de insumos restritos. Porém, com a base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS bem mais ampla, não é razoável aproveitar o mesmo conceito dos impostos que gravam bens e serviços, sobretudo porque “sob o prisma rigorosamente jurídico, há uma distinção entre os tributos que gravam coisas ou atos relacionados a coisas, e aqueles cujos suporte fáticos não se ligam necessariamente a coisas propriamente ditas.” (OLIVEIRA, 2005, p. 24).

Portanto, aplicar para a não cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS critérios fixados para o IPI e ICMS, é “desconsiderar os diferentes pressupostos constitucionais, agredir a racionalidade de incidência de PIS/COFINS e contrariar a coerência interna da exigência, pois esta se forma a partir do pressuposto ‘receita’ e não produto” (GRECO, 2004, p. 10-11).

Em resumo, para a análise da não cumulatividade, sobretudo para a compreensão da extensão do conceito de insumo para as contribuições sociais em comento, é fundamental que “a interpretação não seja contaminada com pré-conceitos advindos da não-cumulatividade do IPI e do ICMS.” (LUNARDELLI, 2003, p. 123).

Diferenciada a sistemática não cumulativa entre as contribuições sociais em comento e a usada no IPI e no ICMS, está evidenciado que não há como se utilizar dos conceitos de um regime para o outro, por isso a suma necessidade de se conceituar insumo para fins de apuração do PIS/PASEP e COFINS, partindo não apenas do texto legal, mas, principalmente, da interpretação dada ao texto pelo Superior Tribunal de Justiça e pela Receita Federal, em âmbito administrativo.

### 3.3 O DEVER DE COERÊNCIA E RACIONALIDADE DO LEGISLADOR E A NÃO-CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES

Antes de adentrar na definição do conceito de insumo, é preciso entender o dever de coerência e de racionalidade exigível do legislador para dimensionar a relevância que a determinação de não cumulatividade das contribuições sociais impõe na implementação de modo consequente e livre de contradições.

Na criação de novas regras, o legislador sempre se vincula às suas próprias decisões fundamentais anteriores quanto a mesma matéria, decorrência da noção de igualdade, ou seja, ao tomar uma decisão que diferencia os contribuintes por critérios justificáveis, deverá seguir de modo consequente o critério adotado anteriormente.

Ao não proceder assim, cai em contradição, conduzindo somente à duas alternativas: ou a decisão anterior é arbitrária, por falta de razoabilidade da diferenciação, ou a decisão posterior assim será, por falta de congruência de distinção. Fato é, ambas não coexistem razoáveis, ausente uma justificativa para a modificação. (ÁVILA, 2007, p. 178).

Não há como contra-argumentar ao fato evidente do § 12 do art. 195 da Constituição ter autorizado a coexistência dos regimes cumulativo e não cumulativo, ao passo que a EC 42/03, ao tratar das contribuições sociais em comento, previu, apenas, que “a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições serão não cumulativas, deixando de registrar a fórmula que serviria de ponto de partida à interpretação do regime” (STF, RE 607642 / RJ).

Como demonstrado, diferentemente do IPI e do ICMS, o texto constitucional é silente quanto a definição da técnica de incidência do regime de não cumulatividade das contribuições sobre faturamento, com base nessa compreensão que o STF firmou entendimento de que a maior liberdade que o legislador ordinário dispunha para disciplinar a não cumulatividade, “não significa afirmar que ele possa tudo querer ou tudo prever” (STF, RE 607642 / RJ).

Nesse sentido, demonstra a lição de Humberto Ávila, ao tratar que:

se a diferenciação baseada na atividade econômica, produzir efeitos que alterem a livre escolha da profissão ou que causem um impacto desfavorável anormal para determinado tipo de atividade, a diferenciação estará vedada por atingir o núcleo do princípio da liberdade de profissão e de exercício de atividade econômica (ÁVILA, 2012, p. 339).

Acerca do regime de não cumulatividade, feita a opção pela coexistência de ambos os regimes, há exigência de coerência e racionalidade por parte do legislador ordinário para definir quais os setores da atividade econômica serão excluídos do regime.

Vale destacar, contudo, que na edição das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 restou presente inconseqüência e contradições legislativas quanto ao regime não cumulativo, como aponta Humberto Ávila, visto que há incoerência na adoção do critério de distinção eleito, ou seja, capacidade compensatória de créditos anteriores e na finalidade que o justifica, afastar o efeito econômico perverso do acúmulo da carga tributária durante o ciclo econômico (ÁVILA, 2007, p. 180).

Acerca especificamente dos contribuintes inseridos no regime, segundo o mesmo autor, a principal contradição diz respeito a impossibilidade de dedução dos créditos embutidos no valor dos bens comprados e no valor dos serviços tomados no exercício das suas atividades (ÁVILA, 2007, p. 180).

Como será abordado em capítulo seguinte, somente com a definição de insumos pelo Superior Tribunal de Justiça, consideraram-se creditáveis os 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, quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados (BRASIL, 2018).



## 4 O CONCEITO DE INSUMO PARA CREDITAMENTO DO PIS E DA COFINS

O presente capítulo analisará a doutrina e a jurisprudência acerca do conceito de insumo a ser utilizado para o creditamento na sistemática não cumulativa do PIS/PASEP e da COFINS.

Portanto, para além da análise doutrinária, se analisará os Recursos Especiais 1246317 MG e 1221179 PR, ambos paradigmáticos para a temática, bem como, o entendimento da Receita Federal do Brasil manifesto no Parecer Normativo COSIT nº 5/2018 e nas Soluções de Consulta COSIT nº 32/2020 e COSIT nº 1/2021.

### 4.1 O CONCEITO DE INSUMO PARA A DOUTRINA

O termo insumo trata-se de uma variação de origem espanhola da expressão inglesa *'input'*, que, nas palavras de Aliomar Baleeiro, é o “conjunto dos fatores produtivos, como matérias-primas, energia, trabalho, amortização do capital etc., empregados para produzir o *'output'* ou produto final.” (BALEEIRO, 1986, p. 237)

As Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 estabeleceram um rol taxativo de atividades e custos que gerariam créditos para os contribuintes, “não comportando adições e, embora a abrangência de algumas delas seja extensa, ainda assim são indevidamente restritivas” (CASTRO, 2012, p. 98).

Conforme se apura da redação do artigo 3º de ambas as leis, só se consideram crédito os insumos expressamente previstos na legislação, contudo, por ser taxativa, a listagem de créditos deixa de albergar várias despesas e custos das empresas. Em igual sentido, a Receita Federal dispôs nas instruções normativas nº 247/2002 e 404/2004.

O artigo 66, §5º da IN 247/2002º (PIS/PASEP), que tem a mesma redação do artigo 8º, §4º da IN 404/2004 (COFINS), estabelece o seguinte conceito de insumo:

Art. 66. § 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

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

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

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

Verifica-se da definição de insumo apontada pelas instruções normativas, uma “reprodução integral do conceito legal de insumos para fins de IPI” (SILVA, 2009, p. 25-26), limitando-o às matérias-primas, aos produtos intermediários e ao material de embalagem adquiridos para emprego no processo de industrialização.

No entanto, como abordado anteriormente, não há como se utilizar ao regime das contribuições em comento, os conceitos aplicáveis ao IPI e ao ICMS, pois se tratam de tributos de natureza totalmente distintas, dada a incidência das contribuições sobre a receita, ao passo que o IPI tem incidência sobre a industrialização dos produtos e o ICMS sobre a circulação.

Parte da doutrina se posiciona por considerar um equívoco transportar para a não-cumulatividade do PIS e da COFINS, os atributos que definem a palavra insumo no contexto da não-cumulatividade do IPI e do ICMS, onde sobressai o posicionamento de Eric Castro e Silva:

O entendimento da referida IN é totalmente anticientífico porque pretende dar tratamento idêntico a tributos de materialidades totalmente distintas. Não é possível equiparar um tributo, cuja materialidade é, sob o aspecto econômico, extremamente ampla (v.g., receita), com outro de materialidade bem mais restrita, qual seja, a industrialização de produtos (v.g., coisa) (SILVA, 2009, p. 25-26)

Natanael Martins, por sua vez, ao corroborar o entendimento de Eric Castro e Silva, sustenta que “o conceito de insumo pode se ajustar a todo consumo de bens ou serviços que se caracterize como custo segundo a teoria contábil.” (MARTINS, 2005, p. 207).

Ainda nesse sentido, assevera Carlos César Sousa Cintra, que:

Na verdade, é preciso atentar que se afigura inadequado pretender aplicar ao PIS e Cofins a noção de insumos válida para o IPI e o ICMS, que por sua vez devem mostrar-se compatíveis com as situações que dão margem às respectivas incidências tributárias (arts. 153, IV e 155, II, ambos da CF/88). O simples fato de o PIS e a Cofins não cumulativos poderem onerar a prestação de serviços justifica algumas adaptações. De seu turno, não se mostra razoável por um lado tributar-se o total das receitas auferidas pela empresa, e, em contrapartida, impor inúmeras restrições quanto à indicação daquilo que pode ser computado para fins de cálculo dos créditos a que faz jus o contribuinte, por meio da adoção de um conceito restrito de insumo. (CINTRA, 2009, p. 148).

Portanto, em termos práticos, para as contribuições sociais, o conceito de insumo deve ser tão abrangente quanto a cadeia produtiva sobre a qual ele recai, ou seja, amplo na medida da base de cálculo da exação. Assim, no caso do IPI e do ICMS, a abrangência da conceituação de insumo é mais limitada em razão da incidência das exações, individualmente consideradas, ser apenas em parte da cadeia produtiva (produção, distribuição ou circulação).

Dada a sua base de cálculo, a não cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS se atrela à todas as forças empregadas no intuito de desenvolver a atividade econômica da pessoa jurídica, ou seja, tudo o que foi meio para a obtenção da receita bruta, sobre a qual incidem as contribuições. Por isso, a fim de determinar a definição de insumo para creditamento do PIS/PASEP e da COFINS, deve-se utilizar o critério da essencialidade do insumo no processo produtivo.

Portanto, o creditamento às contribuições sociais se regula pela teoria do crédito financeiro, que considera como insumos ensejadores do direito ao crédito não somente os materiais utilizados diretamente - os desgastados e os somados à prestação ou produção, mas, também, todo e qualquer valor despendido como meio para alcançar a atividade econômica da pessoa jurídica, a exemplo de mão de obra, energia, matérias afins e outros, inclusive, os decorrentes de imposição legal (PAMPLONA, 2013, p. 48).

Hugo de Brito Machado, em mesmo sentido, leciona ser necessário tratar o conceito de insumo para as contribuições sociais como o mais amplo possível à base de cálculo das exações:

Por isto mesmo o conceito de insumo, no que diz respeito à não-cumulatividade das referidas contribuições, deve ser o mais amplo possível, abrangendo tudo quanto seja custo para o contribuinte, a ser contraposto a sua receita, na determinação da base de cálculo respectiva. (MACHADO, 2009, p. 215-216)

A doutrina sustenta, portanto, que a expressão insumo seja observada sob critério funcional, físico e econômico, ou seja, que se vincule aos dispêndios realizados pelo contribuinte, direta ou indiretamente, não se restringindo ao desgaste físico para fins de produção ou prestação, mas todo o gasto que contribui para o exercício de sua atividade econômica com fim na obtenção de receita (CALCINI, 2010. p. 54-48).

Assim, são insumos todos os elementos físicos ou funcionais, “que sejam relevantes para o processo de produção ou fabricação, ou para o produto, em função dos quais resultará a receita ou o faturamento onerado pelas contribuições” (GRECO, 2008. p. 11).

Alguns autores vão além, entendendo ser possível considerar insumo, inclusive, “despesas que não sejam registradas contabilmente a débito do custo, mas que contribuam para a produção” (OLIVEIRA, 2009, p. 447),

Em resumo, pode-se afirmar que para fins de creditamento do PIS e da COFINS, a ideia de insumo “é abrangente (amplo), comportando todos os dispêndios que contribuam de forma direta ou indireta para o exercício da atividade econômica visando à obtenção de receita.” (CALCINI, 2010. p. 63)

Trata-se de decorrência lógica, se toda a receita da pessoa jurídica é tributada, então todas as despesas necessárias para a obtenção da referida importância devem gerar crédito.

#### 4.2 O CONCEITO DE INSUMO NA JURISPRUDÊNCIA, ADMINISTRATIVA E JUDICIAL.

Antes de adentrar na análise dos Recursos Especiais 1246317 MG e 1221170 PR e do entendimento da Receita Federal do Brasil apresentado no Parecer Normativo COSIT nº 5/2018 e nas Soluções de Consulta COSIT nº 32/2020 e COSIT nº 1/2021, importa entender que antes mesmo das mudanças promovidas pelas citadas decisões paradigmáticas, alguns Tribunais já compreendiam pela extensão do conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS.

Em que pese, à época, a resistência em flexibilizar o entendimento, a Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF – e o Conselho Administrativo Fiscal – CARF, já viam necessidade de efetivar justiça fiscal vinculado à não cumulatividade:

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006  
PIS. INDUMENTÁRIA. INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. ART. 3º LEI 10.637/02.

Os dispêndios, denominados insumos, dedutíveis do PIS não cumulativo, são todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pela referida contribuição social. A indumentária imposta pelo próprio Poder Público na indústria de processamento de alimentos - exigência sanitária que deve ser obrigatoriamente cumprida - é insumo inerente à produção da indústria avícola, e, portanto, pode ser abatida no cômputo de referido tributo. Recurso Especial do Procurador Negado. (BRASIL. Câmara Superior de Recursos Fiscais. Recurso nº 255.483. 3ª Turma. Sessão: 09/11/2011)

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005  
REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. MATERIAIS PARA  
MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS.

O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária a atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço. (BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso nº 369.519. 2ª Câmara/2ª Turma Ordinária. Sessão: 08/12/2010.)

Poucos eram os tribunais que adotavam extensiva interpretação do conceito de insumo, a maioria se posicionando por limitar aos elementos que se relacionam diretamente à atividade fim da empresa<sup>1</sup>, destacando-se os posicionamentos do TRF da 4ª Região, que assumia vanguarda na temática:

TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003, ART. 3º, INCISO II. NÃO CUMULATIVIDADE. AUSÊNCIA DE PARALELO COM O IPI. CREDITAMENTO DE INSUMOS. SERVIÇOS DE LOGÍSTICA DE ARMAZENAGEM, EXPEDIÇÃO DE PRODUTOS E CONTROLE DE ESTOQUES. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF Nº 247/2002 E 404/2004. CRITÉRIO DE CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS. 1. [...] 2. Não há paralelo entre o regime não cumulativo de IPI/ICMS e o de PIS/COFINS, justamente porque os fatos tributários que os originam são completamente distintos. O IPI e o ICMS incidem sobre as operações com produtos industrializados e a circulação de bens e serviços em inúmeras etapas da cadeia econômica; a não cumulatividade visa evitar o efeito cascata da tributação, por meio da técnica de compensação de débitos com créditos. Já o PIS e a COFINS incidem sobre a totalidade das receitas auferidas, não havendo semelhança com a circulação característica de IPI e ICMS, em que existem várias operações em uma cadeia produtiva ou circulatória de bens e serviços. Assim, a técnica empregada para concretizar a não cumulatividade de PIS e COFINS se dá mediante redução da base de cálculo, com a dedução de créditos relativos às contribuições que foram recolhidas sobre bens ou serviços objeto de faturamento em momento anterior. 3. [...] 4. Conquanto o legislador ordinário não tenha definido o que são insumos, os critérios utilizados para pautar o creditamento, no que se refere ao IPI, não são aplicáveis ao PIS e à COFINS. É necessário abstrair a concepção de materialidade inerente ao processo industrial, porque a legislação também considera como insumo os serviços contratados que se destinam à produção, à fabricação de bens ou produtos ou à execução de outros serviços. Serviços, nesse contexto, são o resultado de qualquer atividade humana, quer seja tangível ou intangível, inclusive os que são utilizados para a prestação de outro serviço. 5. As Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004, que admitem apenas os serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto como insumos, não oferecem a melhor interpretação ao art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. A concepção estrita de insumo não se coaduna com a base

---

<sup>1</sup> Nesse sentido: TRF-5 - AC: 08000903420144058204, Relator: Desembargador Federal Geraldo Apoliano, Data de Julgamento: 12/03/2015, Terceira Turma; TRF-3 - Ap: 00054816320114036102 SP, Relator: Desembargadora Federal Cecília Marcondes, Data de Julgamento: 21/03/2013, Terceira Turma, Data de Publicação: e-DJF3 Judicial 1 DATA:05/04/2013; STJ - AgRg no REsp: 1244507 SC 2011/0052860-6, Relator: Ministro Benedito Gonçalves, Data de Julgamento: 21/11/2013, T1 - Primeira Turma, Data de Publicação: DJe 29/11/2013; e outros.

econômica de PIS e COFINS, cujo ciclo de formação não se limita à fabricação de um produto ou à execução de um serviço, abrangendo outros elementos necessários para a obtenção de receita com o produto ou o serviço. 6. O critério que se mostra consentâneo com a noção de receita é o adotado pela legislação do imposto de renda. Insumos, então, são os gastos que, ligados inseparavelmente aos elementos produtivos, proporcionam a existência do produto ou serviço, o seu funcionamento, a sua manutenção ou o seu aprimoramento. Sob essa ótica, o insumo pode integrar as etapas que resultam no produto ou serviço ou até mesmo as posteriores, desde que seja imprescindível para o funcionamento do fator de produção. (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível nº 0029040-40.2008.404.7100/RS. Relator: Des. Joel Ilan Pacionik. Publicação 21/07/2011).

TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. DISTINÇÃO. CONTEÚDO. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003, ART. 3º, INCISO II. LISTA EXEMPLIFICATIVA. 1. [...] 2. 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. 3. Tratando-se de tributo direto que incide sobre a totalidade das receitas auferidas pela empresa, digam ou não respeito à atividade que constitui seu objeto social, os créditos devem ser apurados relativamente a todas as despesas realizadas junto a pessoas jurídicas sujeitas à contribuição, necessárias à obtenção da receita. 4. O crédito, em matéria de PIS e COFINS, não é um crédito meramente físico, que pressuponha, como no IPI, a integração do insumo ao produto final ou seu uso ou exaurimento no processo produtivo. 5. [...] 6. [...] (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível nº 0000007-25.2010.404.7200/SC. Relator: Des. Leandro Paulsen. Publicação 26/06/2012).

Compreendido o contexto jurisprudencial, administrativo e judicial, acerca da conceituação de insumo para fins e creditamento do PIS e da COFINS, passa-se à análise das decisões e orientações administrativas paradigmáticas abaixo relacionadas.

#### **4.2.1 O REsp 1246317 MG**

O primeiro acórdão paradigmático trata-se do Recurso Especial de nº 1246317 de Minas Gerais, julgado em 19 de maio de 2015 (DJe 29 de junho de 2015) pelos Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça.

Trata-se de recurso especial interposto por Domingos Costa Indústrias Alimentícias S/A, empresa industrial do ramo alimentício, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, cuja decisão, em resumo, entendeu que:

A IN/SRF nº. 247, de 21 NOV 2002, com redação dada pela IN/SRF no. 358, de 9 SET 2003 (dispõe sobre PIS e COFINS) e a IN/SRF nº. 404/2004, definem como insumo os produtos “utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à revenda”, assim entendidos como “as matérias primas, os

produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

(...)

Os produtos de limpeza, desinfecção e dedetização têm finalidades outras que não a integração do processo de produção e do produto final, mas de utilização por qualquer tipo de atividade que reclama higienização, não compreendendo o conceito de insumo, que é tudo aquilo utilizado no processo de produção e/ou prestação de serviço, em sentido estrito, e integra o produto final. (BRASIL, 2016, p. 211-212).

No mérito, a pessoa jurídica argumentou que as Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal restringiram o conceito de insumo inserido no art. 3º das Leis nº. 10.637/2002 e 10.833/2003, violando-as, assim como ao art. 100, I, do CTN.

Assim, sustentava que os produtos de limpeza, desinfecção e serviços de dedetização usados na produção podem ser considerados insumos para fins de creditamento de débitos ao PIS e à COFINS, não-cumulativos.

O Ministro Mauro Campbell Marques em seu relatório destacou que a Secretaria da Receita Federal<sup>2</sup> adotou a mesma definição de “insumos” para efeito de creditamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, nos termos do art. 226 do Decreto no. 7.212/2010, portanto, excessivamente restritiva.

O Ministro Relator entendeu que, ainda que a expressão “insumo” utilizada pelo legislador nas contribuições sociais seja idêntica à utilizada no IPI, seu sentido é totalmente diverso, pois, as contribuições não têm sua materialidade restrita apenas aos bens produzidos, mas sim à aferição de receitas, em que a amplitude torna inviável a sua vinculação ao valor exato da tributação incidente em cada etapa anterior do ciclo produtivo.

Assim, da própria redação das referidas leis, extrai-se a impertinência da utilização de parâmetros da legislação do IPI:

para definir o vocábulo “insumo” a regular o creditamento do PIS e da COFINS, na medida em que, para o IPI, não há previsão de creditamento de “serviços”, e, para aquelas contribuições, os serviços poderão ser creditados como insumos ainda que não tenham interferência direta e física com o produto final. (BRASIL, 2016, p. 222).

---

<sup>2</sup> Na definição clássica adotada pela Secretaria da Receita Federal: insumo é aquilo que se integra de forma física ou química ao novo produto ou aquilo que sofre consumo, desgaste ou alteração de suas propriedades físicas ou químicas durante o processo de industrialização mediante contato físico com o produto (REsp no. 1.049.305/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 22.3.2011).

Portanto, ao apontar tais peculiaridades da sistemática de não cumulatividade instituída pelas Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003, entendeu o Ministro Relator que as Instruções Normativas da Receita Federal não poderiam, tão somente, reproduzir o conceito de insumo adotado no IPI.

Não obstante, entendeu, ainda, que, ao adotar conceito com acepção restrita, validando o creditamento somente na efetiva incorporação do insumo ao processo produtivo de fabricação e comercialização, estaria violando frontalmente o ordenamento jurídico hierarquicamente superior - as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, indo de encontro à finalidade da sistemática de não-cumulatividade das contribuições.

Em consequência, reconheceu a ilegalidade das Instruções Normativas nº. 247/02 e 404/04, por adotarem definição de insumos restrita, tal qual a da legislação do IPI.

Ao realizar controle de legalidade e concluir pela ilicitude das referidas Instruções, cuidou, no mais, de definir a interpretação para o “termo mais condizente com a sistemática da não-cumulatividade das contribuições em apreço” (BRASIL, 2016, p. 225).

De imediato, o Ministro Relator entendeu pela impossibilidade de utilizar, isoladamente, a legislação do IR para alcançar a definição de “insumos”, entretanto acrescentou que o critério da essencialidade ao processo produtivo trata-se de quesito útil e que desvincula das definições próprias do IPI.

Partindo do núcleo teleológico do art. 3º, II, da Lei nº. 10.637/2002 - PIS e mesmo artigo da Lei nº. 10.833/2003 – COFINS, extraiu o Ministro Relator a definição de “insumos” para efeito da norma:

1º - O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (pertinência ao processo produtivo);

2º - A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (essencialidade ao processo produtivo); e

3º - Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (possibilidade de emprego indireto no processo produtivo). (BRASIL, 2016, p. 238).

Por força do critério da essencialidade ao processo produtivo, recebe a qualificação de insumo o bem ou serviço cujo a prestação do serviço ou produção da pessoa jurídica depende, direta ou indiretamente. Ademais, acerca do emprego indireto no processo produtivo, entendeu o Ministro Relator, se tratar de decorrência



interpretativa lógica da menção aos combustíveis e lubrificantes contida na norma, além, do próprio afastamento das regras inerentes aos insumos para efeito de IPI.

Divergiu desse entendimento, contudo, o Ministro Herman Benjamin, ao entender que:

A dogmática jurídico-tributária já empregava, antes mesmo da vigência das Leis no. 10.637/2002 e 10.833/2003, no universo da não cumulatividade tributária, o termo insumo para significar matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem que conferem direito a crédito de IPI. (...) Tendo o enunciado normativo contemplado o termo “insumo”, e o legislador deixado de apresentar interpretação autêntica para que o se deve entender como insumo no regime não cumulativo do PIS e da COFINS, o pressuposto é de que seu significado é aquele que vinha sendo empregado de forma corrente no âmbito da interpretação da legislação tributária. (...) (BRASIL, 2016, p. 242).

Vencido o voto divergente do Ministro Herman Benjamin, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por maioria, deu provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator, Ministro Mauro Campbell Marques, a partir da interpretação da própria norma, para efeitos do art. 3º., II, da Lei nº. 10.637/2002, e art. 3º., II, da Lei nº. 10.833/2003, considerando “insumo”:

todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser, direta ou indiretamente, empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes. (BRASIL. STJ - REsp: 1246317 MG 2011/0066819-3, Relator: Ministro Mauro Campbell Marques, Data de Julgamento: 19/05/2015, T2 - Segunda Turma, Data de Publicação: DJe 29/06/2015)

Dado o primeiro marco jurisprudencial da temática no âmbito de um Tribunal Superior, a determinação do conceito foi revisitada no REsp 1221179 PR, a seguir analisado, no âmbito da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça.

#### **4.2.2 O REsp 1221179 PR**

O segundo acórdão paradigmático trata-se do Recurso Especial nº 1221179 do Paraná, julgado em 22 de fevereiro de 2018 (DJe: 24 de abril de 2018) pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça.

Trata-se de recurso especial interposto por Anhambi Alimentos LTDA, empresa industrial do ramo alimentício, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, cuja decisão, em resumo, entendeu que:

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

O conceito de insumo, para fins de creditamento no regime não cumulativo das contribuições PIS e COFINS, abrange os elementos que se relacionam diretamente à atividade da empresa, com restrições. (STJ - REsp: 1221170 PR 2010/0209115-0, Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Data de Julgamento: 22/02/2018, S1 - Primeira Seção, Data de Publicação: DJe 24/04/2018)

A empresa recorrente alegou que a Receita Federal ofendeu o art. 110 do CTN, o art. 11 da Lei Complementar 95/98, o art. 3º. da Lei 10.637/02 e da Lei 10.833/03, alteradas pela Lei 11.898/09, bem como as normas da CF/88, argumentando que:

- (a) insumo é cada um dos elementos, diretos e indiretos, necessários à fabricação de produtos e serviços, como matérias-primas, máquinas, equipamentos, capital, mão-de-obra, energia elétrica, combustíveis, água, manutenção, equipamentos de proteção, etc.;
- (b) deve-se atribuir à palavra insumo o seu sentido típico, dicionarial, adotado na economia, pois a legislação pertinente ao PIS e à COFINS não a define, e tampouco poderia a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado;
- (c) a correta interpretação do termo insumo deve alcançar os custos gerais de fabricação e as despesas gerais comerciais, imprescindíveis para o todo da atividade produtiva, embora não estejam diretamente relacionados à atividade final da empresa, de modo que não deve prevalecer a interpretação restritiva levada a efeito nas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004 da Secretaria da Receita Federal; (...) (STJ - REsp: 1221170 PR 2010/0209115-0, Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Data de Julgamento: 22/02/2018, S1 - Primeira Seção, Data de Publicação: DJe 24/04/2018)

Os argumentos apresentados objetivavam reconhecer que os custos gerais de fabricação e despesas gerais comerciais constituem insumos, para o fim de creditamento, na apuração do PIS/COFINS.

Ademais, que a não-cumulatividade pretendida pela lei não será alcançada com os estreitos limites interpretativos previstos nas IN-RFB 247/2002 e 404/2004, visto que tais limites somente são racionais a tributos cujo materialidade está na industrialização de produtos, ou seja, o IPI.

Tanto o Ministério Público Federal, quanto a Fazenda Nacional<sup>3</sup> se manifestaram contrários à tese, argumentando que “apenas é possível o creditamento de PIS e COFINS em relação aos bens e serviços empregados ou utilizados diretamente no produto em fabricação.” (BRASIL, 2018, Doc. 1350777 p. 8-9)

Em razão da profundidade e complexidade do julgamento, serão destacadas adiante, tão somente as posições do Relator, o Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, do Ministro Mauro Campbell Marques e da Ministra Regina Helena Costa, que em seu voto-vista ensejou o realinhamento da tese do Relator e do Ministro Mauro Campbell Marques.

O Ministro Relator, em seu voto, destaca que o conceito restrito adotado pela Receita Federal, para além de inviabilizar a tributação exclusiva do valor agregado do bem ou do serviço, como determina a lógica do comando legal, distorce o art. 111 do CTN.

Em síntese, o Ministro Relator definiu o conceito de insumo para fins de creditamento às contribuições sociais em comento, como:

todas as despesas diretas e indiretas do contribuinte, abrangendo, portanto, as que se referem à totalidade dos insumos, não sendo possível, no nível da produção, separar o que é essencial (por ser físico, por exemplo), do que seria accidental, em termos de produto final. (BRASIL, 2018, Doc. 1350777 p. 36)

O Ministro Mauro Campbell defendeu, em seu voto, uma posição intermediária, pautada pela aplicação dos critérios da essencialidade e da pertinência, mediante, também, à aplicação do "teste de subtração".

Em resumo, o Ministro Mauro Campbell definiu como insumos, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e “cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda

---

<sup>3</sup> PIS e COFINS. Regime não cumulativo. Creditamento. Conceito de Insumo. Interpretação restritiva. Bens e serviços que exerçam função direta sobre o produto ou serviço final. Impossibilidade de desnaturação da hipótese material de incidência das contribuições de faturamento para lucro. Precedentes. Tese Fazendária Sucessiva: Interpretação intermediária. Insumo. Necessidade de aplicação efetiva no momento da etapa produtiva da qual advirá o produto ou serviço final. Essencialidade do custo à luz da efetiva agregação de valor ao produto ou serviço final, de modo que, subtraído o bem ou serviço, o produto ou serviço final deixaria de existir, ou não seria mais útil. (STJ - REsp: 1221170 PR 2010/0209115-0, Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Data de Julgamento: 22/02/2018, S1 - Primeira Seção, Data de Publicação: DJe 24/04/2018)

de qualidade do produto ou serviço daí resultantes” (BRASIL, 2018, Doc. 1350777 p. 61).

O teste de subtração proposto pelo Ministro Mauro Campbell não constou da tese acordada pela maioria dos Ministros da Primeira Seção, contudo, como será demonstrado a seguir, passa a ser utilizado como instrumento indiciário na identificação da essencialidade ou da relevância de um item para o processo produtivo.

Nos autos do Recurso Especial em análise constam pareceres de renomados Tributaristas, dos quais destaca-se o elaborado por Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo, que merece análise das respostas aos quesitos elaborados a fim de serem subsídios à análise dos Ministros.

Ao discorrer acerca da argumentação da Procuradoria da Fazenda Nacional de que a interpretação restritiva visa coibir a verticalização das empresas, destacam os pareceristas que se trata de tese ilógica.

Evitar a verticalização é apenas uma das finalidades da não-cumulatividade e ao contrário, qualquer restrição servirá de estímulo à verticalização, ademais, não seria sequer motivo razoável para subverter, por norma infralegal, o cálculo das contribuições à acumulação.

Nesse sentido, o critério objetivo a ser adotado na definição do conceito deve resultar do próprio sentido linguístico da palavra, segundo os autores:

O esquema a ser adotado na definição do conceito de insumos em cada caso concreto é o que resulta do sentido linguístico dessa palavra, a indicar tudo o que seja necessário para a obtenção do objeto tributável, a saber, a receita. Estão abrangidos, portanto, todos os dispêndios inerentes à atividade geradora da receita a ser tributada. O esquema construído pela PGFN destrói a técnica da não cumulatividade e a hierarquia do ordenamento jurídico (BRASIL, 2018, e-Pet nº 819788, fl. 623).

Merece destaque, nesse ponto, o posicionamento da Ministra Regina Helena Costa, que fomenta a necessidade de estabelecer critérios alternativos para identificar os insumos creditáveis, quais são: essencialidade ou relevância.

O critério da essencialidade diz respeito ao componente que constitui o produto ou o serviço, sendo impossível separar do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta comprometa a qualidade, quantidade ou suficiência. (BRASIL, 2018, Doc. 1350777 p. 79).

A relevância, por seu turno, é identificável no insumo que, embora não seja indispensável, se faz presente no processo de produção ou na prestação de serviço,

seja por razões do próprio processo (a água na fabricação de fogos de artifício é peculiar ao desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (equipamento de proteção individual - EPI). (BRASIL, 2018, Doc. 1350777 p. 80).

Assim, realinhado à tese da Ministra Regina Helena Costa, o Relator assentou em seu relatório a tese de ilegalidade das Instruções Normativas da SRF nº. 247/2002 e 404/2004, por comprometer a eficácia das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 e, por fim, a tese do insumo dever 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” (BRASIL, 2018, Doc. 1350777 p. 36).

### **4.2.3 O entendimento da Receita Federal**

Nesse tópico, cabe analisar o entendimento da Receita Federal do Brasil exibido no Parecer Normativo COSIT nº 5/2018 e nas Soluções de Consulta COSIT nº 32/2020 e COSIT nº 1/2021, que, na prática, aplicam o entendimento firmado a partir do REsp 1221179 PR.

#### **4.2.3.1 O Parecer Normativo COSIT nº 5/2018 da Receita Federal**

O Parecer Normativo COSIT nº 5/2018 da Receita Federal busca apresentar as repercussões imediatas no âmbito da atuação da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes do julgamento pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça do Recurso Especial 1.221.170/PR.

De início, destaca a tese central firmada pelos Ministros, que conforme constante da ementa do acórdão, firmou 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”.

O Parecer, então, cuida em interpretar a abrangência da expressão “atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”, a partir dos votos e fundamentações dos Ministros. Concluindo que, a partir das conclusões destes, verificou-se que a discussão circunscreveu o processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.

Assim, interpreta o acórdão no sentido de que somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, portanto, excluindo itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades.

Ademais, vai além e se pronuncia acerca de ponto não abordado pelos Ministros, ao compreender que somente haverá insumos geradores de créditos das contribuições se o processo no qual estão inseridos efetivamente resultar em um bem destinado à venda ou em um serviço disponibilizado ou prestado a terceiros, impossibilitando creditamento em atividades que não geram tais resultados, como em pesquisas, projetos abandonados, projetos infrutíferos, etc.

Aponta, conforme as ponderações realizadas pela Ministra Regina Helena Costa, que os insumos devem ser identificados:

segundo os critérios da essencialidade ou relevância (...):

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”. (BRASIL, 2018, fl.14)

Acerca do teste de subtração proposto pelo Ministro Mauro Campbell, explicado no tópico anterior, o parecer entende que, em que pese não ter sido acolhido em tese acordada, deve ser utilizado como instrumento indiciário na identificação da essencialidade ou da relevância de um item para o processo produtivo.

O Parecer aborda, ainda, algumas aplicações específicas do conceito definido no REsp 1.221.170/PR, contudo, para a presente pesquisa, importa destacar as ponderações realizadas acerca do “insumo do insumo” e dos “bens e serviços utilizados por imposição legal”.

De início, é imprescindível compreender que o “insumo do insumo”, nos termos do parecer, trata-se de “dispêndios necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros” (BRASIL, 2018, fl.18).

A conclusão é de que, por se tratar de “elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” (BRASIL, 2018, fl.18), satisfaz o

critério da essencialidade para enquadramento no conceito de insumo, assim, está autorizado o creditamento.

Tal compreensão inova e é de destacada relevância, pois, até então, a Secretaria da Receita Federal do Brasil não reconhecia a geração de créditos em relação a dispêndios efetuados em etapas prévias à produção do bem efetivamente destinado à venda ou à prestação de serviço a terceiros.

Sobre os “bens e serviços utilizados por imposição legal”, hipótese de maior relevância para a presente pesquisa, o parecer destaca que, nos termos do REsp 1.221.170/PR, tratam-se de itens “cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção (...) por imposição legal” (BRASIL, 2018, Doc. 1350777 p. 80).

Assim, a Secretaria da Receita entendeu que:

nem mesmo em relação aos itens impostos à pessoa jurídica pela legislação se afasta a exigência de que sejam utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços para que possam ser considerados insumos para fins de creditamento das contribuições, pois esta exigência se encontra na noção mais elementar do conceito de insumo (BRASIL, 2018, fl.19)

Nesse ponto, importa destacar que não se pode confundir a exigência de integração ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços com utilização, pois a palavra utilizar sugere se tratar de item não dispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço.

Portanto, é preciso rememorar a tese firmada, a partir das colocações da Ministra Regina Helena Costa, de que um dos critérios a ser utilizados na aferição do item enquanto insumo creditável é justamente o critério da relevância.

Ou seja, item é relevante enquanto insumo quando, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integra o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

Tal advertência ao uso do termo utilizar como sinônimo de integrar é de considerável relevância à temática, pois, como será abordado à frente, os itens impostos a partir da Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD), Lei nº 13.709/2018, não são indispensáveis à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, mas integram toda a cadeia, haja vista a troca de dados e informações ser

inerente à todas as etapas de interação entre a pessoa jurídica e o destinatário de sua atividade econômica.

Antes de adentrar na análise específica dos gastos com adequação à LGPD como insumos para fins de créditos de PIS e COFINS na sistemática da não cumulatividade, faz-se útil analisar, brevemente, as Soluções de Consulta<sup>4</sup> COSIT nº 32/2020 e COSIT nº 1/2021, as quais os itens consultados são, também, impostos por legislação.

#### 4.2.3.2 A Solução de Consulta COSIT nº 32/2020.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. EQUIPAMENTO DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL (EPI). POSSIBILIDADE Os equipamentos de proteção individual (EPI) fornecidos a trabalhadores alocados pela pessoa jurídica nas atividades de produção de bens ou de prestação de serviços, quando integrarem o processo de produção de bens ou de execução do serviço por imposição legal, podem ser considerados insumos para fins de desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep calculada pela sistemática não cumulativa de apuração. SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA AO PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 5, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 183, DE 31 DE MAIO DE 2019. Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, II; e Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. EQUIPAMENTO DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL (EPI). POSSIBILIDADE. Os equipamentos de proteção individual (EPI) fornecidos a trabalhadores alocados pela pessoa jurídica nas atividades de produção de bens ou de prestação de serviços, quando integrarem o processo de produção de bens ou de execução do serviço por imposição legal, podem ser considerados insumos para fins de desconto de créditos da Cofins calculada pela sistemática não cumulativa de apuração. SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA AO PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 5, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 183, DE 31 DE MAIO DE 2019. Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, II; e Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018.

A consulta foi realizada pela empresa Serviço de Construção de Estações e Redes de Distribuição de Energia Elétrica questionando se a aquisição de materiais

---

<sup>4</sup> O processo de consulta é disciplinado pela Instrução Normativa nº 1.396/2013, que dispõe dos requisitos para que a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) solucione a consulta. A consulta trata-se de um pedido de esclarecimento de determinado dispositivo da legislação tributária e sua incidência sobre um fato concreto. Importa mencionar, contudo, que a consulta não se presta a ratificar informações ou classificações fiscais prestadas ou a atestar fatos declarados pela consulente, pois a reserva-se, sempre, à administração tributária o direito de, caso necessário, averiguar no caso concreto a realidade dos fatos.



de segurança - a saber, equipamento de proteção individual e equipamento de proteção coletiva - geraria crédito a ser aproveitado no PIS e COFINS.

Argumentou, por sua vez, que os itens são obrigatórios e essenciais para a segurança dos funcionários na prestação dos serviços da atividade empresarial.

De início, a Secretaria da Receita Federal destacou que as disposições contidas nas Normas Regulamentadoras que exigem o uso dos equipamentos, seriam complementares ao capítulo V da CLT, portanto, se tratam de obrigações e deveres a serem cumpridos pelos empregadores e direitos a serem assegurados aos trabalhadores, com a finalidade de ter um ambiente de trabalho seguro e sadio.

Importou à Secretaria delimitar o conceito de EPI, nesse sentido, aproveitou o conceito constante no item 6.1 da NR 06, que:

considera-se Equipamento de Proteção Individual - EPI, todo dispositivo ou produto, de uso individual utilizado pelo trabalhador, destinado à proteção de riscos suscetíveis de ameaçar a segurança e a saúde no trabalho (BRASIL, 2018, p.1)

Quanto à delimitação de EPC, a Secretaria da Receita utilizou-se do glossário da NR 10, que conceitua o Equipamento de Proteção Coletiva como “dispositivo, sistema, ou meio, fixo ou móvel de abrangência coletiva, destinado a preservar a integridade física e a saúde dos trabalhadores, usuários e terceiros” (BRASIL, 2018, p. 12).

Ao analisar a consulta, entendeu a Receita Federal que os equipamentos de proteção individuais, desde que, por imposição legal, integrem o processo de produção de bens ou de execução do serviço, “podem ser considerados insumos para fins de desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins calculadas pela sistemática não cumulativa de apuração” (BRASIL, 2020, fl. 10)

Acerca dos equipamentos de proteção coletivos, em razão da não especificação de quais a empresa utiliza no processo de prestação de seu serviço fim, a Receita Federal se declarou impedida de analisar por conta da necessidade de apurar individualmente quais EPCs integrariam o processo de prestação.

Logo, para a Receita Federal, traduz-se que “não basta a imposição legal, que obriga as pessoas jurídicas implantarem tais medidas, para que sejam considerados insumos.” (BRASIL, 2020, fl. 10)

#### 4.2.3.3 A Solução de Consulta COSIT nº 1/2021.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. TRATAMENTO DE EFLUENTES. POSSIBILIDADE.

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

Dispositivos Legais: Lei nº 6.938, de 1981; Lei nº 9.433, de 1997; Lei nº 9.605, de 1998, art. 33; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, II; Decreto nº 99.274, de 1990; Resoluções Conama nº 237, de 1997, nº 357, de 2005, e nº 430, de 2011; Resolução Cema nº 65, de 2008; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. TRATAMENTO DE EFLUENTES. POSSIBILIDADE.

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

Dispositivos Legais: Lei nº 6.938, de 1981; Lei nº 9.433, de 1997; Lei nº 9.605, de 1998, art. 33; Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, II; Decreto nº 99.274, de 1990; Resoluções Conama nº 237, de 1997, nº 357, de 2005, e nº 430, de 2011; Resolução Cema nº 65, de 2008; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

A consultante tem como atividade empresarial principal o curtimento e outras preparações de couro, industrialização, comércio, importação e exportação do material e partes de calçados de couro.

Por conta do processo produtivo, são gerados efluente que são despejados no sistema de tratamento, sistema essencial e indispensável para o funcionamento da produção e para garantia de um processo sustentável e não danoso ao meio ambiente.

Sem o tratamento adequado, portanto, as águas residuais, extremamente nocivas ao homem e à natureza, são despejadas no meio ambiente, conduta vedada nos termos da legislação ambiental.

As medidas de mitigação dos danos e tratamento são determinações do CONAMA – Conselho Nacional do Meio Ambiente - e a não adoção implica na

impossibilidade de obtenção do licenciamento ambiental e, por consequência, no encerramento das atividades empresariais.

Ademais, as determinações do CONAMA são fundadas nas obrigações legais exigidas na Lei nº 6.938, que versa sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, e na Lei nº 9.433, que institui a Política Nacional de Recursos Hídricos.

Ao analisar os fatos da consulta, entendeu a Secretaria da Receita Federal que o não tratamento de efluentes, resíduos industriais e águas residuais é indispensável pois o não cumprimento da legislação ambiental implicaria no impedimento da atividade empresarial, portanto, os gastos para tal “*compliance* ambiental”, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da COFINS e da Contribuição para o PIS/Pasep no regime de apuração não cumulativa.

## **5 A POSSIBILIDADE DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS COM GASTOS PARA ADEQUAÇÃO À LEI Nº 13.709/2018 (LEI GERAL DE PROTEÇÃO DE DADOS PESSOAIS)**

O presente capítulo analisará a Lei nº 13.709/2018 e como ela se constitui imposição legal às empresas e, por consequência, avaliar se os gastos decorrentes para adequação ao regramento de proteção de dados podem ser creditados do PIS e da COFINS na não cumulatividade.

### **5.1 A LEI Nº 13.709/2018 E A TUTELA AOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DE LIBERDADE E DE PRIVACIDADE**

A Lei nº 13.709/2018 regula o tratamento de dados pessoais, tanto por meio físico, quanto por meios digitais, seja por pessoa natural, seja por pessoa jurídica de direito público ou privado, a partir de uma perspectiva de proteção aos direitos fundamentais de liberdade e de privacidade e do livre desenvolvimento da personalidade da pessoa natural.

Antes de adentrar na compreensão acerca do tratamento de dados e dos meios em que ocorre, é necessário significar “dados pessoais” e “tratamento de dados”.

Nos incisos do artigo 5º, a Lei se encarregou de conceituar os termos utilizados na própria redação legal e que são próprios da tecnologia da informação. Assim, o legislador elegeu como dado pessoal, toda “informação relacionada a pessoa natural identificada ou identificável.” (BRASIL, 2018)

A Lei também definiu o conceito de dado pessoal sensível, ou seja, qualquer dado que contenha informações da “origem racial ou étnica, convicção religiosa, opinião política, filiação a sindicato ou a organização de caráter religioso, filosófico ou político, dado referente à saúde ou à vida sexual, dado genético ou biométrico” (BRASIL, 2018), de titular pessoa natural.

Por sua vez, define tratamento como:

toda operação realizada com dados pessoais, como as que se referem a coleta, produção, recepção, classificação, utilização, acesso, reprodução, transmissão, distribuição, processamento, arquivamento, armazenamento, eliminação, avaliação ou controle da informação, modificação, comunicação, transferência, difusão ou extração (BRASIL, 2018)

No entanto, a Lei não versa sobre todo tratamento de dado, mas, nos termos do seu art. 4º e incisos, excluem-se desta regulação o tratamento realizado por pessoa

natural para fins exclusivamente particulares e não econômicos, com finalidade exclusivamente jornalística, artística ou acadêmica, de segurança pública, de defesa nacional, de segurança do Estado ou de atividades de investigação e repressão de infrações penais.

Assim como, ficam excluídos os provenientes de fora do território nacional e que não sejam objeto de comunicação ou de uso compartilhado de dados com agentes de tratamento brasileiros ou que sejam objeto de transferência internacional de dados com outro país que não o de proveniência, quando o país de proveniência tenha legislação de proteção aos dados compatível à Lei 13.709/2018.

Diferentemente do que se presume em senso comum, o tratamento de dados pessoais a que a Lei 13.709/2018 regula diz respeito tanto ao realizado por meios físicos, quanto por meios digitais.

A norma estabelece, ainda, como agentes de tratamento de dados pessoais, o controlador, o operador e o encarregado pelo Tratamento de Dados Pessoais.

O controlador, nos termos do artigo 5º, é a quem competem as decisões referentes ao tratamento de dados pessoais, podendo ser pessoa natural ou jurídica, de direito público ou privado.

Enquanto o operador é quem de fato realiza o tratamento de dados pessoais segundo as instruções fornecidas pelo controlador, em estrita observância às próprias instruções e normas disciplinadas na Lei.

O controlador e o operador são os responsáveis por manter registro das operações de tratamento de dados pessoais que realizarem, podendo, a qualquer momento, a Autoridade Nacional requerer a elaboração de “relatório de impacto à proteção de dados pessoais, inclusive de dados sensíveis, referente a suas operações de tratamento de dados” (BRASIL, 2018), resguardando os segredos comerciais e industriais.

O encarregado, por sua vez, é a “pessoa indicada pelo controlador e operador para atuar como canal de comunicação entre o controlador, os titulares dos dados e a Autoridade Nacional de Proteção de Dados (ANPD)” (BRASIL, 2018).

Nos termos do artigo 42, tanto o controlador quanto o operador são responsáveis por eventuais danos patrimonial, moral, individual ou coletivo, em caso de violação à respectiva legislação.

É fundamental entender que a partir da redação da LGPD, definiu-se como titular do dado a pessoa natural a quem as informações pertencem e não a pessoa natural ou jurídica que está na posse dos dados para tratamento.

Nesse sentido, a legislação de proteção assegurou ao titular garantias que vão desde a confirmação da existência de tratamento de dados, acesso aos dados pessoais, correção de dados incompletos, inexatos ou desatualizados, anonimização, bloqueio ou eliminação de dados desnecessários até revogação do consentimento e eliminação de dados pessoais tratados com o consentimento do titular, por procedimento gratuito e facilitado.

## 5.2 O COMPLIANCE À LEI GERAL DE PROTEÇÃO DE DADOS E AS SANÇÕES DECORRENTES DA NÃO ADEQUAÇÃO

Em linha gerais, um processo de *compliance* à Lei Geral de Proteção de Dados envolve as fases de diagnóstico e preparação, de avaliação e organização, mapeamento de adoção de políticas e estabelecimento de processos, de treinamentos e de monitoramento.

Não interessa à presente pesquisa detalhar todo o processo de *compliance* à Lei Geral de Proteção de Dados, principalmente, em razão da sua especificidade e variação conforme o porte da empresa, o fluxo de tratamento de dados pessoais e o nível de procedimentos relativos a cada departamento.

No entanto, é importante mencionar que toda e qualquer pessoa jurídica que possua funcionários, que tenha relações com fornecedores pessoa natural ou que atua diretamente com prestação de serviço ou fornecimento de produto às pessoas naturais terá, em algum momento de sua atividade empresarial, tratamento de dados pessoais.

Por isso, faz-se advertência à Secretaria da Receita Federal pelo uso da palavra “utilizados” no Parecer Normativo COSIT nº 5/2018, para destacar a necessidade de os itens impostos por legislação serem “utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços para que possam ser considerados insumos para fins de creditamento” (BRASIL, 2018, fl 19).

Contudo, na realidade, não se pode confundir a exigência de integração ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços, com utilização, pois a

palavra utilizar sugere se tratar de item não dispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço.

A partir das colocações da Ministra Regina Helena Costa no REsp 1.221.170/PR, tem-se que um dos critérios a ser utilizados na aferição do item enquanto insumo creditável é justamente o critério da relevância.

Ou seja, o item é relevante enquanto insumo quando, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integra o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

Tal advertência ao uso do termo utilizar enquanto sinônimo de integrar é de considerável relevância à temática, pois, como observado, os itens impostos a partir da Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD), Lei nº 13.709/2018, não são indispensáveis à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, mas integram toda a cadeia, haja vista a troca de dados e informações ser inerente a todas as etapas de interação entre a pessoa jurídica e o destinatário de sua atividade econômica.

A fiscalização, por seu turno, é exercida pela Autoridade Nacional de Proteção de Dados (ANPD), órgão da administração pública direta, ligado à Presidência da República e que é “responsável por zelar, implementar e fiscalizar o cumprimento desta Lei em todo o território nacional” (BRASIL, 2018).

Os agentes de tratamento de dados estão sujeitos às sanções administrativas aplicáveis pela autoridade nacional desde 1º de agosto de 2021<sup>5</sup>.

As sanções previstas pelas infrações cometidas às normas vão desde a advertência com indicação de prazo para adoção de medidas corretivas até o arbitramento de multa simples de até 2% (dois por cento) do faturamento da pessoa jurídica de direito privado, grupo ou conglomerado, excluídos os tributos, limitada, no total, a R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais) por infração e multa diária, observado o limite total de R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais).

Ademais, após confirmação por apuração, ficam publicizadas as infrações, o que representa também uma sanção à imagem pública do agente.

---

<sup>5</sup> Conforme a alteração promovida pela Lei nº 14.010, de 10 de junho de 2020, que dispõe sobre o Regime Jurídico Emergencial e Transitório das relações jurídicas de Direito Privado (RJET) no período da pandemia do coronavírus (Covid-19).

Outras sanções administrativas são adotadas a depender da gravidade e reincidência das infrações, como o bloqueio dos dados pessoais até a sua regularização, a eliminação dos dados pessoais, a suspensão parcial do funcionamento do banco de dados por período determinado e, inclusive, a suspensão ou proibição, parcial ou total, do exercício de atividades relacionadas a tratamento de dados.

### 5.3 O MANDADO DE SEGURANÇA Nº 5003440-04.2021.4.03.6000

Como demonstrado em tópicos anteriores, antes mesmo dos Recursos Especiais 1246317 MG e 1221179 PR, alguns Tribunais já haviam decidido por adotar extensiva interpretação do conceito de insumo, em que pese a maioria, à época, se limitar aos elementos que se relacionam diretamente à atividade fim da empresa.

Para a discussão acerca da possibilidade de créditos de PIS e COFINS com gastos para adequação à Lei nº 13.709/2018, existe em curso um processo paradigmático.

Trata-se do Mandado de Segurança Cível nº 5003440-04.2021.4.03.6000, em trâmite na 4ª Vara Federal de Campo Grande, impetrado em face do Delegado da Delegacia Especial de Administração Tributária da Secretaria da Receita Federal do Brasil em Campo Grande/MS e da Fazenda Nacional, pelas impetrantes TNG Comércio de Roupas LTDA e TB Indústria e Comercio de Confecção de Roupas LTDA.

As empresas possuem o CNAE 14.12-6-01 relativo à confecção de peças de vestuário, exceto roupas íntimas e as confeccionadas sob medida, atrelado ao CNPJ, e, em suma alegaram que a Receita Federal:

vem adotando postura extremamente tendenciosa em relação ao direito dos contribuintes de se creditarem dos gastos com insumos em relação a referidas contribuições, conferindo interpretação literal e restritiva à legislação de regência. Assim, as Impetrantes têm o justo receio de serem autuadas caso reconheçam créditos decorrentes dos dispêndios que incorrerem com a implementação e o gerenciamento permanente da LGPD na apuração de ambos os tributos. (BRASIL, 2021, num. 48253565, p. 2)

Para sustentar a tese de que o tratamento de dados integra a atividade empresarial das impetrantes, exemplificaram que

Não é difícil visualizar a cena de um cliente se dirigindo ao balcão situado no fundo de uma de suas lojas físicas com algumas peças de roupa nas mãos, com a intenção de compra-las, e ouvir do vendedor perguntas como “já possui



cadastro?” ou “CPF na nota?”. Tal circunstância revela o fato de que as Impetrantes possuem um significativo acervo de dados associando nome e número de CPF a hábitos de compra, endereço, telefone celular e outros. No comércio eletrônico essa circunstância afigura-se ainda mais evidente, já que as compras necessariamente demandam o preenchimento de cadastro com endereço de entrega e CPF. (BRASIL, 2021, num. 48253565, p. 7)

Assim, afirmam que o manuseio dos dados dos seus clientes não apenas compõe, mas é parte essencial da sua atividade empresarial, e que esse trata-se do crucial momento em que as impetrantes terão a geração de sua receita, ou seja, “a finalidade última do seu objeto social: o momento em que se concretiza a operação de compra e venda das peças de vestuário e acessórios” (BRASIL, 2021, p. 7).

As impetrantes destacaram, ainda, que o *compliance* às normas de proteção de dados pessoais pode representar gastos significativos.

(...) não é difícil supor que o atendimento às imposições legais relacionadas à proteção de dados pode representar gastos bem significativos para as empresas. Em pesquisa realizada por consultoria especializada, as 500 maiores empresas do mundo estimavam um gasto de USD 8 bilhões (oito bilhões de dólares americanos) para que elas estivessem em conformidade com a GDPR. E no Brasil, a LGPD poderia representar gasto de até R\$ 800.000,00 (oitocentos mil reais) para a implantação de um “escritório de privacidade” dentro da empresa<sup>3</sup>, assim como gastos médios anuais de até R\$ 700.000,00 (setecentos mil reais) para a manutenção do programa de proteção de dados e conformidade com a LGPD (BRASIL, 2021, num. 48253565, p. 10)

Nesse ponto, importa destacar que os custos para adequação à LGPD são elevados, contudo, a não adequação representa, para além da possibilidade de multa aplicável por infração à norma, um risco econômico que pode comprometer a continuidade da atividade empresarial.

De acordo com uma pesquisa realizada pela *National Cyber Security Alliance* (NCSA), 25% das pequenas e médias empresas declaram falência após um incidente de proteção de dados (RUFFO, 2021). Ademais, de acordo o relatório “*Cost of a Data Breach Report 2021*” da IBM, em 2021 o custo total médio de uma violação de dados no Brasil é de US\$ 1,08 milhões de dólares (IBM, 2021).

Por fim, as impetrantes sustentam, em comparação ao uso de equipamentos de proteção individual – EPIs, que a LGPD também se trata de uma obrigação legal relacionada às operações de algumas pessoas jurídicas, da qual estas não podem se furtar.

Em sede de contestação, o impetrado sustentou que

Não devem ser consideradas insumos as despesas com as quais a empresa precisa arcar para o exercício das suas atividades que não estejam

intrinsecamente relacionadas ao exercício de sua atividade-fim e que seriam mero custo operacional. Isso porque há bens e serviços que possuem papel importante para as atividades da empresa, inclusive para obtenção de vantagem concorrencial, mas cujo nexó de causalidade não está atrelado à sua atividade precípua, ou seja, ao processo produtivo relacionado ao produto ou serviço. (BRASIL, 2021, num. 52470364, p. 1)

Ademais, afirmou que as impetrantes atuam na industrialização e na comercialização de peças de vestuário e acessórios, assim, “embora necessária, representa um custo operacional da empresa, não se qualifica como insumo empregado em seu processo produtivo” (BRASIL, 2021, num. 52470364, p. 1)

Tal entendimento do impetrado, na verdade, não coaduna com os critérios estabelecidos no REsp 1221179 PR, pois se restringiu ao critério da essencialidade, quando na hipótese da imposição legal se configura o critério da relevância.

Ou seja, quando é identificável que, por mais que não seja indispensável, o item se faz presente no processo de produção ou na prestação de serviço, seja por razões do próprio processo (a água na fabricação de fogos de artifício é peculiar ao desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (equipamento de proteção individual - EPI) (BRASIL, 2018, doc. 1350777. p. 80).

Sustentou o impetrado, por fim, que não haveria direito a creditamento de insumos para os gastos relacionados à atividade comercial, pois não há que se falar em insumo quando “os contribuintes apuram créditos de PIS e de COFINS sobre os bens adquiridos para revenda, conforme disposto no art. 3º, inciso I, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003” (BRASIL, 2021, num. 52470364, p. 10).

No entanto, não há bens adquiridos para revenda em questão, os gastos com *compliance* à LGPD são dispensáveis ao processo de produção ou na prestação de serviço, não à toa as empresas desempenhavam a atividade empresarial anteriormente à vigência da norma Lei nº 13.709/2018. Entretanto, com a imposição legal, pela Lei nº 13.709/2018, o *compliance* ganhou relevância para o processo produtivo.

Nesse sentido entendeu a magistrada, que concedeu a segurança pleiteada e confirmou “que os custos correspondentes devem ser enquadrados como insumos” (BRASIL, 2021, num. 57528663, p. 6)<sup>6</sup>.

Entendeu aquela Corte Superior que um determinado bem ou serviço pode ser considerado insumo **(a)** pelo critério da **essencialidade**, segundo o qual

---

<sup>6</sup> A Procuradoria da Fazenda Nacional apelou da decisão, estando a apelação, em 20 de agosto de 2021, ainda pendente de manifestação das impetrantes.

o insumo é elemento estrutural e inseparável do processo produtivo; ou **(b)** pelo critério da **relevância**, o que pode ocorrer (b.1) em razão de particularidades de cada processo produtivo (tendo sido exemplificado o caso da água, que ocupa importância diferente em diversos processos produtivos, ainda que de praticamente todos faça parte); e (b.2) em razão de exigências legais (caso, por exemplo, da utilização de EPIs para determinadas atividades).

No referido jugado a Ministra Regina Helena Costa definiu a **essencialidade** como "*o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência*". Na mesma esteira, definiu a noção de **relevância** como a qualidade "*identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva*."

[...]

Tratando-se de investimentos obrigatórios, inclusive sob pena de aplicação de sanções ao infrator das normas da referida Lei 13.909/2018, estimo que os custos correspondentes devem ser enquadrados como insumos, nos termos do precedente acima citado. Com efeito, o tratamento dos dados pessoais não fica a critério do comerciante, devendo então os custos respectivos serem reputados como necessários, imprescindíveis ao alcance dos objetivos comerciais (BRASIL, 2021, num. 57528663, p. 5-6)

Em resumo, com a imposição legal de regulação do tratamento de dados, o *compliance* passa a integrar o processo produtivo mediante exigência legal.

Não se pode confundir, contudo, a essencialidade do uso de dados para a atividade empresarial das impetrantes, com a relevância do *compliance* para o processo produtivo, pois é a relevância do mesmo para o processo produtivo, mediante imposição legal que, nos termos do REsp 1221179 PR, o torna insumo para fins de creditamento de PIS e de COFINS.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa abordou os gastos com adequação à LGPD a partir de uma perspectiva de insumos para fins de créditos de PIS e COFINS na sistemática da não cumulatividade.

A partir de uma análise dos impactos da doutrina e da jurisprudência na construção do conceito de insumo, especialmente dos Recursos Especiais nº 1246317 MG e nº 1221179 PR, tem-se a tese de que o insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Em vista a tais critérios, advertiu-se quanto ao uso da palavra “utilizados” por parte da Secretaria da Receita Federal no Parecer Normativo COSIT nº 5/2018, para destacar a necessidade de os itens impostos por legislação serem utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços, para que então possam ser considerados insumos para fins de creditamento.

Em outras palavras, não se deve confundir a exigência de integração, ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços, com a exigência de utilização, pois esta palavra sugere se tratar de item não dispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço.

Tal advertência ao uso do termo “utilizar” enquanto sinônimo de “integrar” é de considerável relevância à temática, pois, como abordado, os itens impostos a partir da Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD) não são indispensáveis à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, mas integram toda a cadeia.

A partir dos critérios estabelecidos no REsp 1221179 PR, tem-se que o *compliance* à Lei nº 13.709/2018 se configura como insumo a partir do critério da relevância, pois é identificável que, embora não seja indispensável à produção ou à prestação, se faz presente no processo por imposição legal.

Os gastos com *compliance* à LGPD, são dispensáveis ao processo de produção ou à prestação de serviço, não à toa as empresas desempenhavam a atividade empresarial anteriormente à vigência da norma Lei nº 13.709/2018. Contudo, com a imposição legal de regulação do tratamento de dados, o *compliance* passa a integrar o processo produtivo mediante exigência legal.

Não se pode confundir a essencialidade do uso de dados para a atividade empresarial com a relevância do *compliance* para o processo produtivo, pois é a relevância dele para o processo produtivo, mediante imposição legal que, nos termos do REsp 1221179 PR, o torna insumo para fins de creditamento de PIS e de COFINS.

Nesse sentido, conclui-se que os gastos com adequação à LGPD podem ser considerados insumos para fins de créditos de PIS e COFINS na sistemática da não cumulatividade, a partir da relevância por imposição legal, estabelecida no REsp 1221170 PR como um dos critérios para identificação dos insumos creditáveis.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

ÁVILA, Humberto. **O “postulado do legislador coerente” e a não cumulatividade das contribuições**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Grandes questões atuais de direito tributário*. São Paulo: Dialética. 2007.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

BARRETO, Aires F. A Nova Cofins: Primeiros Apontamentos. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 103, p. 7-16, abr. 2004.

BRASIL. Câmara Superior de Recursos Fiscais. **Recurso nº 255.483**. 3ª Turma. Sessão: 09/11/2011.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Recurso nº 248.457**. 3ª Turma. Sessão: 23/08/2010.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Recurso nº 369.519**. 2ª Câmara/2ª Turma Ordinária. Sessão: 08/12/2010.

BRASIL. Justiça Federal. **Mandado de Segurança Nº 5003440-04.2021.4.03.6000**. 4ª Vara Federal de Campo Grande. Julgado em 08/07/2021.

BRASIL. Receita Federal. **Parecer Normativo COSIT nº 5/2018**. Ministério da Fazenda/Secretaria da Receita Federal do Brasil. Diário da União, Seção: 1, Página: 194, Publicado em: 18/12/2018.

BRASIL. Receita Federal. **Solução de Consulta COSIT nº 1/2021**. Ministério da Fazenda/Secretaria da Receita Federal do Brasil. Diário da União, Seção: 1, Página: 50, Publicado em: 20/01/2021.

BRASIL. Receita Federal. **Solução de Consulta COSIT nº 32/2020**. Ministério da Fazenda/Secretaria da Receita Federal do Brasil. Diário da União, Seção: 1, Página: 31, Publicado em: 02/04/2020.

BRASIL. Segundo Conselho de Contribuintes. **Recurso nº 137.910**. 3ª Câmara. Sessão: 11/03/2008.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1221170 PR**. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção. Julgamento: 22/02/2018. Data de Publicação: DJe 24/04/2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1246317 MG**. Relator: Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma. Julgamento: 19/05/2015. Data de Publicação: DJe 29/06/2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 357.950/RS**. Relator: Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/2005, DJe-156. Publicação 15/08/2006.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Apelação Cível nº 0029040-40.2008.404.7100/RS**. Relator: Des. Joel Ilan Pacionik. Publicação 21/07/2011.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Apelação Cível nº 0000007-25.2010.404.7200/SC**. Relator: Des. Leandro Paulsen. Publicação 26/06/2012.

CALCINI, Fábio Pallaretti. PIS e Cofins. Algumas ponderações acerca da não cumulatividade. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 176, p. 41-64, mai. 2010.

CARNEIRO, Daniel Zanetti Marques. A Não-cumulatividade do PIS e da Cofins. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 116, p. 32-43, mai. 2005.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CASSONE, Vítório. **Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. Possibilidade de Manutenção e Utilização de Créditos de PIS/Cofins Relativos a Bens do Ativo Permanente na Hipótese de Comodato/Locação de Maquinário para Terceiros. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 197, p. 97-106, fev. 2012.

CINTRA, Carlos César Sousa. A não-cumulatividade no Direito Tributário brasileiro: teoria e prática. In: MACHADO, Hugo de Brito. (Org.). **Não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, p. 103-151, 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária**. 3. Ed. São Paulo, 2003.

CONDÉ, Fabiana Guimarães Dunder. PIS e Cofins não Cumulativos: Incidência sobre o Faturamento e não sobre a Receita. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 165, p. 17-25, jun. 2009.

FERNANDES, Edson Carlos. Não-Cumulatividade da Contribuição ao PIS, de Acordo com a Lei nº 10.637, de 2002 (MP 66). **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 89, p. 12-20, fev. 2003.

GRECO, Marco Aurélio. Não-cumulatividade no PIS e na Cofins. **Revista Fórum de Direito Tributário**. v. 12, Belo Horizonte: Fórum, nov/dez. 2004.

IBM. **Cost of a Data Breach Report 2021**. IBM Security. Armonk, Nova York, EUA. Março 2021. Disponível em < <https://www.ibm.com/downloads/cas/OJDVQGRY>> Acesso em 23 de agosto de 2021.

JUNIOR, Pedro Anan; VATARI, Luis Claudio Yukio. Contribuição ao PIS – Não-cumulatividade – Aspectos Inconstitucionais. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 96, p. 58-63, set. 2003.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Não Cumulatividade da Contribuição ao PIS. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 95, p. 109-124, ago. 2003.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Não Cumulatividade do PIS e da Cofins. Apropriação de Créditos. Definição de Critérios Jurídicos. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 180, p. 114-136, set. 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. A não-cumulatividade no Sistema Tributário Brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito. (Org.). **Não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, p. 190-216, 2009.

MARTINS, Natanael. O conceito de Insumos na Sistemática Não-cumulativa do PIS e da Cofins. **PIS-Cofins. Questões Atuais e Polêmicas**. PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Otávio Campos (coord.). São Paulo: Quarter Latin, 2005.

MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. **A Não-Cumulatividade Tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS)**. 3. Ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MINATEL, José Antônio. **Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação**. São Paulo: MP, 2005.

MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. São Paulo: Noeses, 2010.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Aspectos relacionados a Não-cumulatividade da Cofins e da Contribuição ao PIS. **PIS-Cofins Questões Atuais e Polêmicas**. PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2005.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Visão Geral sobre a Cumulatividade e a Não-cumulatividade (tributos com Incidência Única ou Múltipla), e a “Não-cumulatividade” da Cofins e da Contribuição ao PIS. In: MACHADO, Hugo de Brito. (Org.). **Não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, p. 423-448, 2009.

PAMPLONA, Yuri Teles. **Do conceito de insumo para fins de creditamento na sistemática não cumulativa do PIS/PASEP e do COFINS**. 2013. 59 f. Monografia



(Graduação em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2013.

RUFFO, Milena Maltese. **Adequação à LGPD: custo ou investimento?** Compliance. Law in Innovation (site). 25 de março de 2021. Disponível em <<https://lawinnovation.com.br/adequacao-a-lgpd-custo-ou-investimento/>> Acesso em 23 de agosto de 2021.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Não-cumulatividade Tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito. (Org.). **Não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, p. 217-240, 2009.

SILVA, Eric Castro e. Definição de “Insumos” para fins de PIS e Cofins não Cumulativos. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 170, p. 23-30, nov. 2009.