



Opinião: um novo capítulo na definição de insumo para PIS/Cofins

O conceito de insumo para fins de não cumulatividade das contribuições ao Programa Integração Social (“PIS”) e ao Financiamento da Seguridade Social (“COFINS”) parecia ter sido definido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) com o julgamento do REsp nº 1.221.170 (Temas 779 e 780), sob a sistemática de recursos repetitivos.

No referido julgamento, o STJ reconheceu a ilegalidade das Instruções Normativas nºs 247/2002 e 404/2004 da Receita Federal do Brasil (“RFB”), restando firmada tese no sentido de que o “conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.

Ocorre que recentemente, mais especificamente em 17 de setembro de 2019, a RFB publicou a Solução de Consulta COSIT nº 248/2019, manifestando entendimento de que somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros, impossibilitando a tomada de créditos decorrentes de insumos utilizados na atividade de revenda de bens^[1].

Da leitura da indigitada solução de consulta, verifica-se que a mesma se alinha e toma como premissa o posicionamento consubstanciado pelo órgão através do Parecer Normativo COSIT nº 5/2018 promulgado para “apresentar as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR”^[2].

Tal Parecer Normativo tentou sub-repticiamente limitar o conteúdo normativo da decisão proferida pelo STJ, ao interpretar restritivamente a expressão “atividade econômica”, contida não só no dispositivo do acórdão, mas na própria tese vinculante fixada pela Corte Superior.

Segundo o referido parecer, “conquanto essa expressão, por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito da não cumulatividade das contribuições em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica (administrativa, jurídica, contábil, etc.), a verdade é que todas as discussões e conclusões buriladas pelos Ministros circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica”.

Por outro lado, sobre o tema, a Procuradoria da Fazenda Nacional (“PGFN”), com fulcro no disposto no art. 19, IV, da Lei nº 10.522/2002, já havia publicado a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018^[3], por meio da qual reconheceu que “(...) o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da *atividade-fim da empresa*, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo”.

Cotejando os posicionamentos da RFB e da PGFN, concluímos que o Parecer Normativo 5/2018, corroborado pela Solução de Consulta COSIT nº 248/2019, é mais restritivo do que a Nota SEI 63/2018, emitida pela PGFN. Isso porque, enquanto a RFB limita a definição de insumos aos itens utilizados na produção do bem ou prestação de serviço, a PGFN parece reconhecer que a definição de insumos está relacionada à atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte, aparentemente em linha com o entendimento firmado pelo STJ.

Entretanto, a questão, tal como posta na NOTA SEI 63/2018, deixou a problemática sob exame ainda mais controvertida, dada sua obscuridade. É que, não foi totalmente esclarecido se a interpretação do referido órgão de representação da União Federal limita o conceito de atividade econômica apenas à produção de bens e prestação de serviços ou se, ao revés, também englobaria a revenda de bens, por exemplo. Vejamos:

14. (...) Dessa forma, tal aferição deve se dar considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da *atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços* (...) a partir dos fundamentos constantes no Acórdão, que *somente haveria insumos nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços*. Desse modo, *é inegável que inexistem insumos em atividades administrativas, jurídicas, contábeis, comerciais, ainda que realizadas pelo contribuinte, se tais atividades não configurarem a sua atividade-fim*. (...)

42. *Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.*

Em um primeiro momento, a PGFN afirma que “a tese firmada refere-se apenas à atividade econômica do contribuinte”. Tal afirmação, por si só, levaria à conclusão de que o conceito de insumo fixado pelo *leading case* refere-se à atividade econômica do contribuinte, expressão que, por sua vez, abrange qualquer atividade desenvolvida pela empresa e não apenas a produção de bens ou prestação de serviços.

Ocorre que, logo em seguida, a PGFN assevera que “a partir dos fundamentos constantes no Acórdão, que somente haveria insumos nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços”.

A leitura deste excerto da referida nota leva à conclusão – a nosso ver equivocada – de que o *leading case* somente seria aplicável às pessoas jurídicas que se dediquem à produção de bens ou prestação de serviço.



Curiosamente, após firmar tal premissa, a PGFN volta a reconhecer que o *leading case* definiu o conceito de insumos à luz da atividade-fim desenvolvida pelo contribuinte, daí porque a atividade econômica que viabiliza o creditamento dos insumos não estaria restrita apenas à industrialização e prestação de serviços, já que para a PGFN “é inegável que inexistem insumos em atividades administrativas, jurídicas, contábeis, comerciais, ainda que realizadas pelo contribuinte, *se tais atividades não configurarem a sua atividade-fim*”.

A contrario sensu, se as atividades administrativas, jurídicas, contábeis e comerciais realizadas pelo contribuinte configurarem sua atividade-fim, seríamos obrigados a reconhecer que, por fazerem parte do exercício de sua atividade econômica, são insumos e dão direito ao crédito.

É nítido, neste ponto, que a ressalva feita pela PGFN evidencia que o posicionamento deste órgão – conceito de insumo que contempla a atividade econômica fim do contribuinte – é mais amplo do que aquele adotado pela RFB no Parecer Normativo 5/2018 e na Solução de Consulta COSIT nº 248/2019, já que a RFB restringe o conceito de insumo apenas aos industriais e prestadores de serviços.

Apesar de o posicionamento da PGFN ser mais acertado, ainda não reflete adequadamente a *ratio decidendi* fixada pelo STJ, visto que restringe o conceito de insumos aos gastos essenciais e relevantes relacionados à atividade-fim do contribuinte, enquanto que a tese fixada pelo STJ viabilizaria conclusão no sentido de que a expressão “atividade econômica” abarca também as atividades-meio desenvolvidas pelo contribuinte.

Data vênia, aqui devemos manifestar nossa discordância ao posicionamento fazendário. Isto porque, em que pese se tratar de decisão proferida como recurso repetitivo de controvérsia, ao fim e ao cabo, ela deve acertar a questão subjacente posta em julgamento. Portanto, o efeito vinculante da tese fixada não pode ser restringido pelo resultado prático de sua aplicação ao caso concreto analisado pelo Tribunal Superior.

É dizer, embora o caso concreto trate de empresa industrial, a expressão atividade econômica a que fez referência o STJ, por óbvio, não pode se restringir apenas às indústrias, englobando também os prestadores de serviços e o setor comercial (atacadista ou varejista). Ainda assim, em sua função generalizante, a tese firmada é clara ao estabelecer que “o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da *atividade econômica desempenhada pelo contribuinte*”.

Não podemos deixar de consignar que, apesar da clareza com que redigida a tese fixada pelo STJ, existem referências no bojo do acórdão que, em uma leitura apressada, limitariam a apropriação de insumos às atividades industriais e de prestação de serviços, sobretudo na parcela do acórdão que faz referência às locuções “processo produtivo”, ao “processo de produção” e “execução do serviço”.



Logo, parece incerto saber se os insumos de PIS/COFINS contemplam apenas os gastos decorrentes do processo produtivo de bens (industrialização) e da prestação de serviços ou se, por outro lado, abarcam os gastos com a atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

A previsão legal constante do artigo 3º, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 que garante o direito ao crédito sobre os insumos faz referência textualmente a produção de bens e a prestação de serviços. Este fato poderia ser considerado como um limitador do direito de crédito apenas ao setor industrial e de serviços.

Entretanto, fato é que a interpretação conferida ao referido dispositivo, à luz da *tese* fixada pelo STJ no referido *leading case*, evidencia a existência de fortes argumentos para concluirmos que a expressão “atividade econômica”, tal como utilizada pela Corte Superior, abrange todos os ramos econômicos, e não apenas aqueles relativos a produção e serviços, incluindo, por exemplo, o setor varejista.

Além disso, se levarmos em consideração o fato de que a contribuição ao PIS e a COFINS incidem sobre a receita, somos obrigados a reconhecer que o direito de crédito sobre os insumos faz referência a essa mesma grandeza (receita), daí porque limitar o crédito de insumos apenas à produção de bens e prestação de serviços nos parece ser conclusão dissociada da própria materialidade dos tributos sob análise.

E mais, não há motivos no acórdão do *leading case* que justifiquem restringir o conceito de insumos apenas à atividade-fim do contribuinte. Isso porque, a atividade econômica desenvolvida abrange todo o *business* empresarial, contemplando os gastos essenciais e relevantes para a consecução de tais atividades (ex: publicidade e propaganda).

Todo quando exposto nos obriga a reconhecer que os conceitos de essencialidade e relevância, tais como fixados pela Corte Superior, englobam quaisquer gastos indispensáveis ou importantes ao desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte, daí porque englobam: (i) não é necessário que tais gastos refiram-se à atividade-fim do contribuinte, de modo que o conceito de insumos abrangeria as despesas com marketing e publicidade; (ii) os gastos incorridos tanto por empresas industriais e prestadoras de serviço, quanto empresas comerciais.

A Ministra Regina Helena Costa em seu voto é categórica: “consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o *processo produtivo* ou à *atividade desenvolvida pela empresa*”.

Interpretação em sentido contrário, inclusive, não está em linha com o objetivo do Código de Processo Civil ao estabelecer a força vinculante de precedentes submetidos ao rito dos recursos repetitivos, pois se estaria admitindo a necessidade de novo julgamento para tratar sobre o tema que já foi detidamente analisado pelo Tribunal Superior.



Portanto, a expressão “atividade econômica” utilizada para fixação da tese repetitiva em comento, comporta extensão maior que aquela proposta pela Receita Federal do Brasil, não se podendo assumir aprioristicamente que *a atividade de revenda de bens não ampara a apropriação de créditos escriturais da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a título de insumos*, sob pena de se excluir, indevidamente, a possibilidade de creditamento do setor comercial.

Verifica-se com o exposto que, embora o STJ tenha firmado precedente vinculante acerca da matéria, ainda há controvérsia acerca dos limites normativos atinentes à definição do conceito de insumos para fins de creditamento das contribuições ao PIS e à COFINS.

Apesar da ressalva feita pela PGFN no item 59 da Nota SEI nº 63/2018, a questão poderá sofrer nova reviravolta a depender do que for decidido pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do RE nº 841.979, atual paradigma de repercussão geral, o excelso pretório definirá a amplitude do preceito previsto no §12 do art. 195 da CF, ou em outras palavras, o conteúdo normativo do princípio da não cumulatividade.

Por sua vez, a dúvida no âmbito infraconstitucional sobre a abrangência da expressão “atividade empresarial” – apesar de nos parecer evidente que contempla qualquer atividade desenvolvida pelo contribuinte, de modo que é insumo o gasto com itens essenciais ou relevantes para consecução de tal atividade –, deverá ser decidida pelas 1ª e 2ª turmas do STJ, por meio de interpretação autêntica do referido *leading case* à luz o artigo 926 do CPC.

Esperemos que seja assim definitivamente solucionada a celeuma em torno à definição do conceito de insumos para fins das contribuições sociais.

[1] <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=103589>

[2] <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=97407>

[3] <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/assuntos/legislacao-e-normas/documentos-portaria-502/nota-sei-63-2018.pdf>

Meta Fields