Gomes: A não cumulatividade de PIS e Cofins e o conceito de insumos

Tributos como Programa de Integração Social (PIS), Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) são de competência da União. Pelo ordenamento jurídico, eles são classificados como espécie de tributos na modalidade "contribuição". O fato gerador principal da relação jurídica ensejadora da obrigação tributária é auferir a receita bruta deflagrada pelo faturamento apurado pela pessoa jurídica contribuinte, como principal [illegible]ncia Tributária (RMIT) atinente a esses tributos.

Antes de adentrar no mérito da *"não cumulatividade do PIS e da Cofins e a definição infralegal do conceito de insumos"*, é necessário compreender a sistemática de tributação desses tributos. Segundo a doutrina jurídica, sobretudo, no que se refere à vasta doutrina escrita pelo professor Paulo de Barros Carvalho em seus diversos livros, a RMIT evidencia na legislação instituidora do tributo a descrição do comando constitucional e do próprio comando legal em si, quais critérios devem existir para que se tenha a efetiva incidência tributária. Quanto ao PIS e à Cofins não cumulativos (Leis 10.637/2002 e 10.833/2003), verifica-se o seguinte:

1) *Critério Material: Qual* evento jurídico deve ocorrer (fato) para ensejar o fenômeno da relação jurídica tributária e a consequente obrigação de pagar tributo, bem como *o que* deve ser deflagrado *como* objeto jurídico tributável — auferir receita bruta deflagrada pelo faturamento/objeto — faturamento;

2) *Critério Espacial: Onde* a relação jurídica deve ocorrer (limite geográfico) — todo o território nacional brasileiro;

3) *Critério Temporal: Quando* a relação jurídica deve ocorrer para que se tenha a tributação — apuração mensal;

4) *Critério Pessoal: Quem* deve exercer o poder de tributar (— sujeito ativo — União Federal), bem como sobre *quem* deve recair o ônus de pagar tributo (— sujeito passivo — pessoa jurídica que auferir receita bruta deflagrada pelo faturamento);

5) *Critério Quantitativo:* Qual deve ser o parâmetro quantitativo (base de cálculo e alíquota) para o cálculo que ensejará o *quanto* se deve pagar de tributo — BC base de cálculo — faturamento (vinculado à materialidade principal) à alíquota PIS (regime cumulativo): 0,65% — alíquota Cofins (regime cumulativo): 3%/alíquota PIS (regime não cumulativo): 1,65%

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

— alíquota Cofins (regime não cumulativo) 7,6%.

Cabe ressaltar as diferenças estruturais entre os regimes cumulativo e não cumulativo citados acima, sendo que o não cumulativo exige uma etapa adicional de apuração da base de créditos que será confrontada com a base de contribuições para a apuração do montante a pagar, ou seja, no regime cumulativo temos valor a pagar = BC * alíquota, no regime não cumulativo temos valor a pagar = BC1 * alíquota (onde BC1 = base de contribuições — base de créditos)

Sendo assim, PIS e Cofins são tributos classificados como indiretos, o que evidencia que incidem sobre as receitas auferidas nas operações que envolvem a cadeia produtiva e de consumo, permitindo ao contribuinte, em determinadas hipóteses (quando enquadrado no regime não cumulativo), creditar-se de parte dos valores envolvidos em determinadas operações mercantis, e assim reduzir o montante total de tributo a recolher (pagar), com a finalidade de fazer jus à aplicabilidade do princípio da não cumulatividade consignado no artigo 195, §12º, da Constituição Federal de 1988.

Em 2018, o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o recurso repetitivo deflagrado pelo recurso especial — Resp. nº 1221170/PR, fixou a tese relacionada aos Temas nº 779 e nº 780, e disciplinou 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 determinado item — bem ou serviço — para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte são os chamados dispêndios necessários ao ganho de receita a ser tributada.

Nesse sentido, o regime não cumulativo sofreu mudanças expressivas que trouxeram expressivas oportunidades de recuperação de créditos de tributos federais. A partir de 2019, a Receita Federal editou a Instrução Normativa (IN) nº 1.911/2019, que trouxe novo entendimento na apuração da base de créditos, sobretudo em relação aos insumos para o setor produtivo e para as prestadoras de serviços.

A primeira questão é observar a atividade desenvolvida pela empresa, o seu processo produtivo ou o seu tipo de prestação dos serviços.

O primeiro critério a observar no insumo e a sua essencialidade, ou seja, se é elemento inseparável do processo produtivo e devemos submetê-lo ao teste de subtração. Ou seja, se a ausência do insumo diminuirá a qualidade, quantidade e suficiência do produto pronto. Exemplo: custos para a produção da carne para o mundo árabe.

O segundo critério é a relevância — fato novo (o item ou bem pode ser dispensável ao produto em si, mas deve integrar a cadeia produtiva por suas singularidades e especificidades).

Na relevância temos de observar se os custos decorrem de imposições legais. Por exemplo, decorrentes de normas sanitárias, normas regulamentadoras etc.

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

A partir do que foi exposto até aqui, a compreensão do fenômeno da não cumulatividade referente a esses tributos significa dizer que, os valores a serem creditados são denominados *insumos*, que devem ser os custos e as despesas relacionados ao dispêndio financeiro necessário para a pessoa jurídica auferir a receita oriunda da venda de bens e serviços relacionados à atividade econômica principal de acordo com o objeto social da empresa.

Sendo assim, ao julgar o Recurso Especial 1.221.170/PR, o STJ decidiu que o conceito de insumo deve ser analisado de forma casuística, e por isso é possível dizer que o conceito restou-se *(in)definido* , pois não existe um conceito taxativo e "fechado", mas tão somente um conceito que define a necessidade de se observar a relevância dos custos e despesas necessárias ao ganho de receitas oriundas da venda de bens e serviços relacionados à atividade econômica principal de acordo com o objeto social da empresa.

Não obstante o julgamento do STJ, a Receita Federal do Brasil vem normatizando de forma infralegal (inclusive antes do referido julgamento), através de instruções normativas e portarias, consultas e pereceres normativos, em quais hipóteses o contribuinte pode exercer o seu direito creditório em razão dos seus custos e despesas e a essencialidade da sua atividade econômica no que tange ao faturamento auferido, com a finalidade de fazer *jus* à aplicabilidade do princípio da não cumulatividade consignado no artigo 195, §12º, da Constituição Federal de 1988.

Cumpre salientar que, embora tais efeitos normativos emitidos pela Receita Federal favoreçam determinados setores da economia no que tange ao direito creditório aqui discutido, cabe destacar a Instrução Normativa (IN RFB) 1.911/2019, que trouxe avanços concretos na regulamentação desses novos conceitos nos limites do entendimento interno da Receita Federal, situação de conforto administrativo para o contribuinte. Muitos contribuintes se veem obrigados a buscar o Poder Judiciário para demonstrar a relevância de sua atividade econômica à luz de determinada norma, a fim de se valerem do benefício constitucional do princípio da não cumulatividade.

Ocorre que tais normas provocam, em muitos casos, um certo desequilíbrio nas relações econômicas, pois muitos contribuintes alegam exercer a mesma atividade que outro que tem o direito ao crédito, quando para a sua pessoa jurídica, tal direito é negado. Nesse caso, o contribuinte deve buscar o Poder Judiciário, tendo em vista que o STJ, ao julgar o Recurso Especial 1.221.170/PR, evidenciou que o conceito de insumo deve ser analisado de forma casuística.

Ademais, o Supremo Tribunal Federal, mediante o RE 841979 (Tema de Repercussão Geral Nº 756), ainda irá apreciar a matéria acerca da constitucionalidade dos dispositivos que normatizam a "não cumulatividade" consignada nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 em relação ao princípio da não cumulatividade do PIS e da Cofins à luz do artigo 195, §12, da Constituição Federal de 1988. Também deverá ser objeto de análise judicial o respectivo alcance do conceito de insumos. O STF havia pautado para julgamento o referido recurso extraordinário em sessão virtual do dia 8 de outubro até 18 de outubro deste ano, mas retirou o tema da pauta. É possível depreender que o julgamento se encontra iminente de acontecer.

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

Isso posto, é um julgamento que deve ser acompanhando de perto por todos os jurisdicionados que possuem ações em trâmite no Poder Judiciário a respeito do tema, e de suma importância para todos os demais contribuintes, bem como deve ser acompanhado por todos os operadores do direito tributário.

Portanto, atualmente, conclui-se que o conceito de insumo para fins de crédito de PIS e Cofins não cumulativos deve ser estimado e embasado de acordo com os critérios da essencialidade ou relevância dos custos e despesas, analisando a importância dos respectivos dispêndios, à necessidade da realização da própria receita a ser auferida com a venda de bens ou serviços de acordo com a atividade mercantil vinculada ao objeto social da pessoa jurídica.

Date Created
16/12/2021

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.