



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL  
Procuradoria-Geral da República

Nº 192124/2016 – PGR – RJMB

**Recurso Extraordinário 841.979-PE - Eletrônico**

Relator: Ministro **Luiz Fux**

Recorrente: Unilever Brasil Gelados do Nordeste S/A  
Unilever Brasil Industrial Ltda.

Recorrida: União

REPERCUSSÃO GERAL. TEMA 756. PIS/COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE (ART. 195, I, *b*, APÓS A EC 20/1998 E § 12 DA CF, COM A REDAÇÃO DADA PELA EC 42/2003). LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. RECEPÇÃO. CONSTITUCIONALIDADE.

1. **Tese de Repercussão Geral – Tema 756:** A não cumulatividade incidente quanto às contribuições sociais ao PIS e à Cofins pode ter seus contornos definidos pela legislação infraconstitucional, conforme autorização constante do art. 195, § 12, da Constituição da República, com a redação conferida pela EC 42/2003. O modelo instituído pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 deve ser interpretado tomando-se como parâmetro a base de cálculo dos tributos em análise (*i.e.*, a receita ou o faturamento, consoante o art. 195, I, *b*, da Lei Maior após a EC 20/1998).

2. O enquadramento de determinada receita como faturamento, para fins de incidência do PIS/Cofins, independe da sua destinação a terceiro ou do seu caráter de transitoriedade. Depende, tão somente, do fato de a receita ser oriunda da venda de mercadorias, prestação de serviços ou de qualquer soma decorrente do exercício das atividades empresariais.

3. *In casu*, os valores alusivos a despesas financeiras, intermediação, corretagem, propaganda, publicidade, mão de obra; vigilância, limpeza, conservação, ativo imobilizado e trans-

porte constituem despesas operacionais e integram a receita obtida pelas pessoas jurídicas com a venda dos seus produtos, a atrair a incidência das contribuições ao PIS e da Cofins.

4. É inviável o conhecimento do recurso extraordinário quando não demonstrada a repercussão geral da controvérsia, em inobservância ao art. 1.035, § 2º, do CPC.

5. Não é possível conhecer do recurso como extraordinário quando a apreciação da matéria relativa à definição de insumos para fins de incidência do PIS/Cofins demanda juízo de legalidade (Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 e INs 247/2002 e 404/2004), sendo que a ofensa à Carta da República seria apenas indireta.

6. O caso é de aplicabilidade do art. 1.033 do novo CPC, segundo o qual *“Se o Supremo Tribunal Federal considerar como reflexa a ofensa à Constituição afirmada no recurso extraordinário, por pressupor a revisão da interpretação de lei federal ou de tratado, remetê-lo-á ao Superior Tribunal de Justiça para julgamento como recurso especial”*.

7. Parecer pelo não conhecimento do extraordinário, remetendo-o ao Superior Tribunal de Justiça para julgamento como recurso especial, nos termos do art. 1.033 do CPC; e, caso conhecido, pelo desprovimento, nos termos da proposta de tese acima veiculada.

## 1. O caso em exame

Trata-se de recurso extraordinário, interposto com alegada base no art. 102, III, *a*, da Constituição da República, contra acórdão da 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Eis a síntese dos fundamentos expendidos (e-STJ fl. 293):

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. NÃO CUMULATIVIDADE DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS. EC 42/2003. RECEPÇÃO DAS NORMAS REGULAMENTADORAS DE CREDITAMENTO DAS LEIS 10.367/2002, 10.833/2003 E 10.865/2004.

1. Discussão acerca de recepção e constitucionalidade do art. 3º, notadamente inciso II e §§ 1º, 2º e 3º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 pelo regramento fundamental da não cumulatividade da contribuição para o PIS-PASEP e da COFINS, firmado na Emenda Constitucional 42/2003, e com a constitucionalidade do art. 31, § 3º, da Lei 10.865/2004.

2. Este E. Tribunal já se manifestou no sentido de que: “As Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, disciplinadoras mais recentes do PIS e da COFINS, respectivamente, única matéria posta em discussão no apelo, são plenamente válidas” (TRF 5ª, AMS 99.330/PE, Terceira Turma, Relator(a) Desembargador Federal Paulo Machado Cordeiro, DJ - Data: 28/10/2008 - Página: 305 - Nº 209);

3. O texto da EC 42/03 ao cuidar da matéria quanto ao IPI e ao ICMS, referiu, apenas, 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” (CF, art. 195, § 12), deixando de registrar a fórmula que servia de ponto de partida à exegese pontuada, ou qualquer outra. Não há na construção a escolha desta ou daquela técnica de incidência do princípio.

4. Todas essas restrições previstas nas referidas leis corporificam a adoção – autorizada pelo novo § 12 do art. 195 da CF – de um critério misto de incidência da técnica da não cumulatividade, eis que se admite o aproveitamento de créditos do universo de entradas não relacionadas diretamente às operações das empresas, mas não em termos absolutos. Sequer invadindo a técnica eleita a esfera restritiva do critério físico, não há que se falar em frustração do princípio da não cumulatividade, pois não se vislumbra nos dispositivos de lei qualquer vulnerabilidade ao *telos* de desoneração da cadeia produtiva, circunstância, sim, que, verificada, ensejaria a não recepção e a inconstitucionalidade alegadas.

5. Apelo não provido.

Em 2004, Sorvane S/A e Lever Iguarassu Ltda. impetraram mandado de segurança, com pedido liminar, em face de ato supostamente coator consubstanciado na inobservância do princípio da não cumulatividade na cobrança da Cofins e da contribuição para o PIS, assegurado a partir da EC 42/2003 (e-STJ fls. 3/33). O pedido restou assim formulado:

Ante ao exposto, pedem as Impetrantes que esse Juízo intime o Sr. Agente Coator para prestar suas informações e, a final, **CONCEDA A SEGURANÇA**, ratificando a liminar deferida, para garantir às Impetrante *[sic]* o direito de:

(a) a partir da vigência da Emenda Constitucional 42/03, se aproveitarem como crédito, para desconto quando do pagamento das contribuições ao PIS e a COFINS de suas operações próprias, de todas as entradas de bens e serviços ocorridas em seus estabelecimentos, de sorte que a base dessas contribuições seja o valor agregado em sua atividade [...];

(b) utilizarem o conceito insumo em seu sentido mais amplo e irrestrito, sem qualquer limitação, em especial àquelas trazidas pelas INs 247/02 e 404/04, permitindo o lançamento de crédito, para desconto do PIS e da COFINS decorrente de suas operações próprias, da entrada de todos os tipos de bens e serviços necessários à sua atividade, tais como, e não somente: (a) despesas financeiras; (b) intermediação; (c) corretagem; (d) propaganda; (e) publicidade; (f) mão de obra; (g) vigilância; (h) limpeza; (i) conservação; (j) ativo imobilizado; (k) transporte e; (l) etc.

(c) aproveitamento do crédito do PIS e da COFINS sobre as despesas decorrentes com bens móveis e imóveis já pertencentes às Impetrantes, afastando [...] a regra anti elisiva trazida tratada *[sic]* no parágrafo 3º do artigo 31 da Lei 10.865/04.

(d) aproveitamento integral, e no momento do ingresso dos bens do ativo e das despesas, do crédito do PIS e da COFINS

respectivo, para desconto no pagamento da contribuição própria, afastando, portanto, a aplicação da regra de diferimento tratado no inciso III do parágrafo 1º do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03;

(e) aproveitamento do crédito do PIS e da COFINS, para fins de desconto da contribuição própria, decorrente da entrada de bens e serviços advindos de pessoas físicas e agraciados com desoneração das contribuições, afastando, assim, a regra limitadora do parágrafo 2º do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

O Juízo de 1º grau indeferiu o pleito relativo à medida acauteladora e, após o recebimento das informações, denegou a ordem pretendida (e-STJ fls. 202/206).

Sobrevieram declaratórios, os quais foram desprovidos (e-STJ 215/216).

A seu turno, a apelação interposta contra esse pronunciamento restou desprovida nos termos da ementa *supra*.

Unilever Brasil Gelados do Nordeste S/A noticiou ser essa a nova razão social de Sorvane S/A e requereu a juntada de instrumentos de mandato (e-STJ fl. 268).

Nos declaratórios a seguir opostos, alegaram as ora Recorrentes que o Tribunal *a quo* deixou de manifestar-se sobre: a) a impossibilidade de as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 limitarem o conceito privado de não cumulatividade, considerado o art. 110 do CTN; b) a indevida restrição do conceito de insumos previsto nos arts. 3º, II, das leis supracitadas pelas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004; c) a indevida vedação, estabelecida no

art. 31, § 3º, da Lei 10.865/2004, a direito de crédito sobre despesas realizadas com bens móveis e imóveis já pertencentes a elas, por não encontrar amparo no parágrafo único do art. 116 do CTN; d) o indevido diferimento, pelos arts. 3º, §§ 1º, III, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, quanto ao aproveitamento de créditos gerados na entrada de ativos e com despesas diversas; e e) o desrespeito ao princípio da não cumulatividade, em virtude da proibição, prevista nos arts. 3º, §§ 2º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, de descontos dos créditos decorrentes de entradas advindas de pessoa física ou de aquisições de produtos com desoneração.

Tais embargos foram parcialmente providos, consoante os seguintes termos resumidos (e-STJ fl. 315):

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DECLARATÓRIOS. NÃO CARACTERIZADAS AS HIPÓTESES LEGAIS (ARTS. 535 USQUE 538 DO CPC). INEXISTÊNCIA NO ACÓRDÃO ATACADO DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE. RECURSO IMPROVIDO.

1. É incabível, em sede de embargos de declaração, a busca por novo julgamento da matéria já expressamente decidida no acórdão combatido.
2. Não há qualquer omissão no acórdão acerca da análise da não cumulatividade das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS, uma vez que o [sic] analisou com clareza a recepção constitucional das normas reguladoras de creditamento previstas nas Leis 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2004, conforme diversos precedentes jurisprudenciais.
3. Foi decidido que a EC 42/03, ao cuidar da matéria quanto ao IPI e ao ICMS [sic], referiu, apenas, que a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições serão não cumulativas (CF, art. 195, § 12),

deixando de registrar a fórmula que servia de ponto de partida à exegese pontuada, ou qualquer outra. Não havendo na construção a escolha desta ou daquela técnica de incidência do princípio.

4. Houve expressa manifestação no sentido de que as Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal (ns. 247/2002 e 404/2004) foram editadas sob o pálio das Leis 10.6387/2002 e 10.833/2003, limitando-se a lhes dar execução.

5. A parte embagante, nestes pontos, busca apontar um erro no julgar, ou seja, o chamado *error in iudicando* que, segundo entendimento dominante e diante da própria natureza meramente integrativa do recurso, não é passível de impugnação na estreita via dos embargos de declaração.

6. Os embargos de declaração não se prestam à pretensão de regulamento da causa, nem são cabíveis para fins de prequestionamento, na ausência de omissão, obscuridade ou contradição.

7. Quanto a ilegalidade da regra trazida pelo art. 31, § 3º, da Lei 10.865/2004, não tendo sido a questão jurídica tributária em destaque reservada constitucionalmente como matéria exclusiva de Lei Complementar, há de se entender, portanto, como legal e constitucional o art. 31 da Lei ordinária nº 10.865/2004.

8. Embargos Declaratórios parcialmente providos para, suprindo a omissão, integrar o julgado reconhecendo a legalidade e constitucionalidade do art. 31, § 3º, da Lei 10.865/2004.

Nas razões do extraordinário, as recorrentes asseveraram evidenciada a repercussão geral da matéria.

Sustentaram o prequestionamento da apontada violação ao princípio da não cumulatividade quanto ao PIS e à COFINS, previsto no art. 195, § 12, da Constituição da República, e pugnaram,

caso assim não se entenda, pelo reconhecimento da ofensa ao art. 5º, LV, do mencionado diploma.

Alegaram que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 estariam em descompasso com o princípio da não cumulatividade previsto no art. 195, § 12, da Lei Fundamental, com a redação conferida pela EC 42/2003, na medida em que teriam, por meio de seus arts. 3º, I a IX, e §§ 1º a 3º, instituído restrições ao direito de crédito do contribuinte. Explicaram que a citada emenda não instituiu exceções ao aludido postulado no tocante ao PIS e à COFINS, mas o contemplou em sentido amplo, limitando-se a atribuir ao legislador ordinário a tarefa de definir os setores da atividade econômica nos quais incidiria. Acrescentaram não poder o legislador ordinário alterar a definição privada de não cumulatividade contida no texto constitucional, ante o disposto no art. 110 do CTN.

Aduziram haver sido indevidamente restringido o conceito de insumo, trazido pelos arts. 3º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, considerando-se a definição constante das INs 358/2003 e 104/2004, expedidas pela Secretaria da Receita Federal. Disseram que “*o conceito de insumo trazido pelo inciso II do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 engloba tudo aquilo que se agrega ao novo produto ou serviço, bem como às suas operações de divulgação, venda, distribuição, aprimoramento e etc.*” (e-STJ fl. 386).

Afirmaram que a vedação, contida no art. 31, § 3º, da Lei 10.865/2004, do creditamento das despesas decorrentes de alu-



guéis, arrendamento e depreciação de bens já integrantes do patrimônio do contribuinte, por ser norma de natureza antielisão, não poderia ser validada tomando-se em conta o parágrafo único do art. 116 do CTN<sup>1</sup>, norma de caráter antievasão.

Defenderam que o diferimento do cálculo do crédito relativo ao PIS e à COFINS, decorrente da propriedade de ativos produtivos, edificações e melhorias “*para o momento do lançamento dos respectivos encargos de depreciação e amortização*”, nos termos do disposto nos arts. 3º, § 1º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, frustraria o princípio da não cumulatividade, “*que impõe o aproveitamento do crédito da contribuição paga na operação anterior de forma única e incontinentemente a respectiva aquisição, além de caracterizar a instituição de verdadeiro empréstimo compulsório*” (e-STJ fl. 389). Sustentaram, ainda, não se estar diante de situação prevista no art. 148 da Constituição da República.

Consoante argumentaram, outra ofensa ao princípio da não cumulatividade, expresso no art. 195, § 12, da Lei Fundamental, decorreria da “*vedação do direito ao crédito sobre os bens e serviços adquiridos de pessoas físicas ou desonerados das contribuições ao PIS e à*

---

1 Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

[...]

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela LCP nº 104, de 2001)

*COFINS, isso conforme se depreende do § 2º do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003”* (e-STJ fl. 390). Reiteraram que tal postulado foi previsto “*em seu sentido mais amplo e irrestrito, permitindo o crédito de toda a contribuição potencialmente nascida das operações anteriores, sem qualquer restrição”* (e-STJ fl. 391). Alegaram dever incidir à espécie o entendimento do Supremo quanto ao crédito do valor devido a título de IPI incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção.

Pleitearam o conhecimento e o provimento da irresignação, para ser reformado o aresto recorrido, julgando-se totalmente procedentes os pedidos formulados na inicial.

Foram apresentadas contrarrazões (e-STJ fls. 426/438).

Diante da inadmissão do extraordinário, as recorrentes formalizaram agravo nos próprios autos (e-STJ fls. 446/471).

Em petição datada de 27 de agosto de 2014, há a informação de que Unilever Brasil Gelados do Nordeste S/A. é a nova denominação de Sorvane S/A; e Unilever Brasil Industrial Ltda., a de Lever Iguarassu Ltda.

Ao apreciar a matéria debatida no ARE 790.928/PE, essa Corte, por maioria, reconheceu sua repercussão geral (Tema 756). Restou assentado ser relevante “*a definição pela Suprema Corte do núcleo fundamental do princípio da não cumulatividade quanto à tributação sobre a receita”*.”

Posteriormente, o Relator, Min. Luiz Fux, deu provimento ao agravo, determinando sua conversão no presente recurso extraordinário, a fim de ser mais bem examinada a matéria. Consignou que “*as restrições previstas nas referidas leis, a limitar o conceito de insumo na tributação sobre a receita, requerem a definição da amplitude do preceito previsto no § 12 do art. 195 da CRFB/88*”.

Em seguida, admitiu, na qualidade de *amici curiae*, a Associação Brasileira da Indústria Química (Abiquim) e a Associação Brasileira dos Produtores de Soluções Parenterais (Abrasp); e determinou a remessa dos autos a esta Procuradoria.

Em síntese, são os fatos de interesse.

## 2. Das questões de Direito

### ***2.1. Do objeto da controvérsia e da possibilidade de outros temas reconhecidos como de repercussão geral produzirem efeitos sobre esta matéria***

Cinge-se a controvérsia em definir se o modelo estabelecido pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 para a concretização do princípio da não cumulatividade no que tange à contribuição ao PIS e à COFINS está em conformidade com o disposto no art. 195, § 12, da Constituição da República, com a redação conferida pela EC 42/2003, de seguinte teor:

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*)

[...]

IV – do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (*Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003*)

[...]

§ 12. 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. (*Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003*)

Inicialmente, a sistemática da não cumulatividade no tocante à contribuição ao PIS restou instituída mediante a Medida Provisória 66/2002, convertida na Lei 10.637/2002, e, com relação à COFINS, pela Medida Provisória 135/2003. Em 19 de dezembro de 2003, pouco antes da conversão da última medida mencionada na Lei 10.833/2003, sobreveio a aludida EC 42, que inseriu no texto constitucional a referência ao princípio no que tange às aludidas contribuições sociais.

Cumpram registrar que as mencionadas medidas provisórias foram questionadas, considerado, dentre outros, o disposto no art.

246 da Lei Maior<sup>2</sup>, tendo essa Corte reconhecido a repercussão geral da matéria concernente à constitucionalidade da MP 135/2003, convertida na Lei 10.833/2003, e da MP 66/2002, que resultou na Lei 10.637/2002, ao apreciar os Recursos Extraordinários 570.122/RS (Tema 34) e 607.642/RJ (Tema 337), respectivamente.

Acrescente-se que o Supremo também reconheceu a repercussão geral da “*controvérsia sobre a constitucionalidade do artigo 31 da Lei nº 10.865/2005, mediante o qual limitada no tempo a possibilidade de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS decorrentes das aquisições de bens para o ativo fixo realizadas até 30 de abril de 2004*”. Esse tema, correspondente ao de número 244, restou delineado a partir da apreciação do RE 599.316/SC.

Desse modo, verifica-se haver relação de prejudicialidade entre o que discutido nos supracitados extraordinários e o objeto deste recurso.

Postas tais considerações, passa-se ao exame da matéria de fundo.

Do exame do art. 195, § 12, da Lei Maior, verifica-se que, diversamente da roupagem conferida à não cumulatividade alusiva ao IPI e ao ICMS – em relação aos quais se estabeleceu resultar a

---

2 Art. 246. É vedada a adoção de medida provisória na regulamentação de artigo da Constituição cuja redação tenha sido alterada por meio de emenda promulgada entre 1º de janeiro de 1995 até a promulgação desta emenda, inclusive. (*Redação dada pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001*)

observância à sistemática da compensação entre o que for devido em cada operação e o montante cobrado nas anteriores, quanto às contribuições sociais –, o constituinte derivado limitou-se a adotar a fórmula segundo a qual “*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*”. Nessa esteira, adverte Patrícia Hermont B. G. Madeira<sup>3</sup>: “*quem pode o mais – no caso, estabelecer os setores para os quais haverá a não cumulatividade do PIS e da COFINS – pode o menos – v. g., estabelecer exceções ao creditamento*”.

Diante da interpretação sistemática da Lei Maior, tem-se que nela não existem palavras inúteis. Observando-se a diferença de conformação do princípio, descabe defender que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 não teriam sido recepcionadas sob o argumento de que a não cumulatividade instituída pela EC 42/2003 seria ampla e irrestrita. Na verdade, houve autorização constitucional para o legislador ordinário fixar os contornos do postulado.

Estabelecida essa conclusão, o passo seguinte consiste em tomar como norte a base de cálculo dos tributos em análise (*i.e.*, a receita ou o faturamento, após a EC 20/1998), haja vista que, por encontrar assento constitucional, acaba por impactar na definição dos contornos da não cumulatividade delineados pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, inclusive diferenciando-os quanto à

3 MADEIRA, P. H. B. G. *Não cumulatividade do PIS e da COFINS*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-22062010-083058/pt-br.php>>. Acesso em: 28 jun. 2016.

técnica incidente ao IPI, por exemplo. Nessa linha, confira-se a lição de Marco Aurélio Greco<sup>4</sup>:

Embora a não cumulatividade seja técnica comum a IPI e a PIS/COFINS, a diferença de pressuposto de fato (produtos industrializados *versus* receita) faz com que assumam dimensão e perfil distintos. Por isso, pretender aplicar na interpretação das normas de PIS/COFINS critérios ou formulações construídas em relação ao IPI é:

- a) desconsiderar os diferentes pressupostos constitucionais;
- b) agredir a racionalidade da incidência de PIS/COFINS; e
- c) contrariar a coerência interna da exigência, pois esta se forma a partir do pressuposto “receita/faturamento” e não do pressuposto “produto”.

**Em suma, palavra utilizada em contexto cujo pressuposto de fato é a receita ou o faturamento assume sentido e alcance diferente do que resulta de contexto em que o pressuposto de fato é o produto industrializado.** [*Grifou-se.*]

Acerca do faturamento, essa Corte entende ser sinônimo de receita bruta, abrangendo o conjunto daquelas auferidas com as vendas de mercadorias e/ou serviços decorrentes de atividades empresariais. À guisa de exemplo, reproduzem-se as seguintes ementas:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. DIREITO TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. TAXA DE ADMINISTRAÇÃO. CARTÃO DE CRÉDITO. RECEITA BRUTA E FATURAMENTO. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DA RECEITA.

1. A jurisprudência do STF é pacífica no sentido de que a receita bruta e o faturamento, para fins de definição da base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS, são termos

4 GRECO, Marco Aurélio. Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/Cofins. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte: Fórum, ano 1, n. 1, jan./fev. 2003.

sinônimos e consistem na totalidade das receitas auferidas com a venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços, referentes ao exercício das atividades empresariais. Precedentes.

[...]

3. Agravo regimental a que se nega provimento. (ARE 936.107 AgR/MG, Rel. Min. EDSON FACHIN, Primeira Turma, *DJe* de 12 abr. 2016.)

DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. SALÁRIOS E ENCARGOS SOCIAIS. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS TERCEIRIZADOS. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES. ACÓRDÃO RECORRIDO PUBLICADO EM 30.9.2009. O entendimento adotado no acórdão recorrido não diverge da jurisprudência firmada no âmbito deste Supremo Tribunal Federal, no sentido de que receita bruta e faturamento são sinônimos, significando ambos o total dos valores auferidos com a venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. Precedentes. Agravo regimental conhecido e não provido. (RE 684.092 AgR/PR, Rel. Min. ROSA WEBER, Primeira Turma, *DJe* de 21 nov. 2013.)

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS TERCEIRIZADOS. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES.

1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal entende que receita bruta e faturamento são sinônimos, significando ambos o total dos valores auferidos com a venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. Precedentes. 2. Agravo regimental desprovido. (RE 656.284 AgR/DF, Rel. Min. AYRES BRITTO, Segunda Turma, *DJe* de 21 jun. 2012.)

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. COFINS. Locação de bens imóveis. Incidência. Agravo regimental improvido. O conceito de receita bruta sujeita à exação tributária envolve, não só aquela decorrente da venda de mercadorias e da prestação de serviços, mas a soma das receitas oriundas do exercício das ativi-



dades empresariais. (RE 371.258 AgR/SP, Rel. Min. CEZAR PELUSO, Segunda Turma, DJ de 27 out. 2006.)

Portanto, é a noção de faturamento (ou receita bruta) que deve servir de parâmetro para se interpretar as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 conforme a Constituição da República.

### 3. Do caso concreto

#### 3.1. Da falta de demonstração da repercussão geral

Preliminarmente, embora tenha sido reconhecida a repercussão geral da matéria, nota-se que as recorrentes, em contrariedade ao art. 1.035, § 2º, do CPC, deixaram de demonstrar a existência do requisito, tendo se limitado a argumentar estar presente a “*relevância jurídica e econômica e, ainda, em razão de que a ilegalidade e inconstitucionalidade do artigo 31, § 3º, da Lei nº 10.865/2004, bem como das disposições contidas no artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, em relação à limitação do conceito da não cumulatividade das contribuições ao PIS e à COFINS discutida nos autos afetará diretamente milhares de outros contribuintes*” (e-STJ fl. 377).

Como sabido, “*de acordo com a orientação firmada neste Tribunal, é insuficiente a simples alegação de que a matéria em debate no recurso extraordinário tem repercussão geral. Cabe à parte recorrente demonstrar de forma expressa e clara as circunstâncias que poderiam configurar a relevância – do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico – das*

*questões constitucionais invocadas no recurso extraordinário. A deficiência na fundamentação inviabiliza o recurso interposto” (STF – AgRg-AI 793.134/RS, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe de 1º out. 2010 – grifou-se).*

Portanto, o presente recurso não merece ser conhecido.

### ***3.2. Da necessidade de prévia análise da legislação infraconstitucional***

Caso assim não se entenda, verifica-se que o recurso é tempestivo e as partes encontram-se devidamente representadas nos autos.

Não obstante, a irrisignação não merece ser conhecida como recurso extraordinário no que toca à alegada falta de fundamento, no parágrafo único do art. 116 do CTN, da vedação ao crediamento das despesas decorrentes de aluguéis, arrendamento e depreciação de bens já integrantes do patrimônio do contribuinte constante do art. 31, § 3º, da Lei 10.865/2004.

Inexistindo argumentação no sentido de qual dispositivo da Constituição Federal teria sido violado em virtude do estabelecimento de tal proibição, conhecer-se da apontada afronta ao citado artigo do CTN significaria usurpar a competência do STJ, por constituir controvérsia de índole infraconstitucional, inviável de ser analisada em recurso extraordinário.

A seu turno, observa-se que a aludida restrição ao conceito de insumo foi implementada pelas instruções normativas expedidas pela Secretaria da Receita Federal, as quais estabeleceram a definição do termo constante das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. O que se nota, das razões recursais, é a insurgência contra as instruções normativas que, a despeito de regulamentarem as mencionadas leis, acabaram por limitar o referido conceito.

Insta destacar que, acerca do tema, submetido à sistemática dos recursos repetitivos (REsp 1.221.170/PR, temas 779 e 780), o STJ já se manifestou em processo diverso pela ilegalidade das Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004, ante o disposto nos arts. 3º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Confira-se:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. VIOLAÇÃO DO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

[...]

3. São ilegais o art. 66, § 5º, I, “a” e “b”, da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 – PIS/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, § 4º, I, “a” e “b”, da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 – Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de ‘insumos’ previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de “insumos”,

para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de “Custos e Despesas Operacionais” utilizados na legislação do Imposto de Renda – IR, por que demasiadamente elasticidos.

5. São “insumos”, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam a própria impossibilidade da produção e substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo “insumo” para contemplar, no crédito, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido. (REsp 1.246.317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Segunda Turma, DJe de 29 jun. 2015)

Corroborando tratar-se a matéria relativa à definição de insumos para fins de incidência do PIS/Cofins de questão que de-

manda juízo de legalidade, sendo a ofensa à Carta da República apenas indireta, o Supremo assim já se manifestou:

Agravo regimental no recurso extraordinário. Tributário. Contribuição ao PIS. COFINS. Não cumulatividade. IN SFR nºs 247/02 e 404/04. Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03. Necessidade de reexame da contenda à luz da legislação infraconstitucional. Ofensa constitucional indireta ou reflexa.

**1. No caso, o debate de temas constitucionais porventura envolvidos demanda previamente o cotejo das Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal nºs 247/02 e 404/04 com as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, notadamente para saber se os atos normativos limitaram ou não o alcance dos diplomas legais.**

**2. Questão de mera legalidade.** A afronta ao texto constitucional, se ocorresse, seria meramente reflexa ou indireta.

3. Agravo regimental não provido. (RE 809.400 AgR/SC, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, DJe de 23 fev. 2015 – *grifou-se.*)

DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA A INTEGRAÇÃO SOCIAL – PIS E CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS. RESTRIÇÃO AOS INSUMOS PARA DIREITO AO CREDITAMENTO. ANÁLISE DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA CONSTITUCIONAL INDIRETA. ACÓRDÃO RECORRIDO PUBLICADO EM 10.03.2009. A discussão travada nos autos não alcança *status* constitucional, porquanto solvida à luz da interpretação da legislação infraconstitucional aplicável à espécie. Agravo regimental conhecido e não provido. (RE 707.179 AgR/SC, Rel. Min. ROSA WEBER, Primeira Turma, DJe de 29 out. 2013 – *grifou-se.*)

Agravo regimental no recurso extraordinário. PIS/COFINS. Insumos. Frete. Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03. Ofensa reflexa. Impossibilidade. Precedentes.

**1. O acórdão recorrido entendeu que a previsão legal de desconto de créditos relativos ao frete pago nas**

**operações de venda de mercadorias (art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/03) não abarca as despesas despendidas no transporte interno de mercadorias entre os estabelecimentos da impetrante, haja vista que tais despesas não estão diretamente ligadas a operações de venda, não fazendo jus ao desconto de créditos postulados.**

**2. Assim, a controvérsia foi dirimida com amparo em normas infraconstitucionais (Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03), o que não dá abertura recursal ao apelo extremo (AI nº 782.141/SC-AgR, Primeira Turma, Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, DJe de 16/11/10; e RE nº 647.882/RS-AgR, Primeira Turma, Relatora a Ministra Cármen Lúcia, DJe de 2/3/12).**

3. Agravo regimental não provido. (RE 615.975 AgR/DF, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, DJe de 18 fev. 2013 – *grifou-se.*)

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA A INTEGRAÇÃO SOCIAL – PIS E CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS. SERVIÇOS DE LIMPEZA, CONSERVAÇÃO E MANUTENÇÃO. DIREITO AO CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE DA ANÁLISE DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA CONSTITUCIONAL INDIRETA. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. (RE 647.882 AgR/RS, Rel. Min. CÁRMEN LÚCIA, Primeira Turma, DJe de 2 mar. 2012.)

Na mesma linha, confira-se, *inter plures*, a decisão monocrática no AI 847.571/RS, da relatoria do Min. Luiz Fux, DJe de 2 nov. 2011.

Tendo em vista os óbices apontados para a admissibilidade do recurso extraordinário quanto às alegações *supra*, vê-se que o caso parece ser de aplicabilidade do art. 1.033 do novo Código de Processo Civil, segundo o qual “*Se o Supremo Tribunal Federal considerar como reflexa a ofensa à Constituição afirmada no recurso extraordinário,*

por pressupor a revisão da interpretação de lei federal ou de tratado, remetê-lo-á ao Superior Tribunal de Justiça para julgamento como recurso especial”.

### **3.3. Enquadramento da receita para fins de incidência das contribuições para o PIS e para a Cofins**

Uma vez superados os obstáculos ao conhecimento desta irresignação como recurso extraordinário, merece ser desprovido.

As recorrentes, sociedades empresárias produtoras de bens nas categorias de cuidados pessoais, alimentos, limpeza, bebidas de soja e sorvetes, pretendem, em apertada síntese, creditar despesas financeiras; intermediação; corretagem; propaganda; publicidade; mão de obra; vigilância; limpeza; conservação; ativo imobilizado; e transporte.

Como explicado, o enquadramento de determinada receita como faturamento para fins de incidência do PIS/Cofins depende da sua destinação a terceiro ou do seu caráter de transitoriedade. Depende, tão somente, do fato de a receita ser oriunda da venda de mercadorias, da prestação de serviços ou de qualquer soma decorrente do exercício das atividades empresariais.

*In casu*, os valores que se busca creditar constituem despesas operacionais e integram as receitas obtidas pelas pessoas jurídicas com a venda dos seus produtos. É que o custo com referidas despesas é, de fato, repassado ao consumidor final da mercadoria.

O fato de tal valor ficar retido por outras pessoas jurídicas, ademais, não desnatura sua qualificação como faturamento para fins de incidência do PIS/Cofins, na noção conferida pela EC 20/1998 e pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

É que, na espécie, é irrelevante o fato de a receita ser transitória ou destinada a terceiro. Daí o § 1º do art. 1º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, com a redação da época da interposição deste recurso, estabelecer que “*o total das receitas compreende a receita bruta de venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica*”.

É dizer, todo o custo do produto, somado à margem de lucro do vendedor, compõe o preço final de venda do bem, e, dessa forma, a receita decorrente da venda do produto/serviço é o fato jurídico-tributário relevante para a incidência das contribuições para o PIS/Cofins.

#### 4. Conclusão

Ante o exposto, o parecer da Procuradoria-Geral da República é pelo não conhecimento do extraordinário, remetendo-o ao Superior Tribunal de Justiça para julgamento como recurso especial, nos termos do art. 1.033 do CPC; caso conhecido, pelo desprovimento.



Por fim, considerada a sistemática da repercussão geral e os efeitos do presente julgamento em relação aos demais casos que tratem ou venham a tratar do tema 756, propõe-se, na hipótese de conhecimento, a fixação da seguinte tese:

A não cumulatividade incidente quanto às contribuições sociais ao PIS e à Cofins pode ter seus contornos definidos pela legislação infraconstitucional, conforme autorização constante do art. 195, § 12, da Constituição da República, com a redação conferida pela EC 42/2003. O modelo instituído pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 deve ser interpretado tomando-se como parâmetro a base de cálculo dos tributos em análise (*i.e.*, a receita ou o faturamento, consoante o art. 195, I, *b*, da Lei Maior após a EC 20/1998).

Brasília (DF), 24 de agosto de 2016.

**Rodrigo Janot Monteiro de Barros**  
Procurador-Geral da República

JCCR/BP