

UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA - UFU
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS - FACIC
GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

NAAMA RAQUEL DASSIO DA SILVA CREPALDI

CONCEITO DE INSUMOS:
a eterna polêmica na geração de créditos de PIS e COFINS

UBERLÂNDIA
DEZEMBRO DE 2022

NAAMA RAQUEL DASSIO DA SILVA CREPALDI

CONCEITO DE INSUMOS:

a eterna polêmica na geração de créditos de PIS e COFINS

Artigo Acadêmico apresentado à Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

**Orientadora: Dra. Mônica Aparecida
Ferreira**

**UBERLÂNDIA
DEZEMBRO DE 2022**

NAAMA RAQUEL DASSIO DA SILVA CREPALDI

Conceito de insumos: a eterna polêmica na geração de créditos de PIS e COFINS

Artigo Acadêmico apresentado à Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Banca de Avaliação:

Profa. Dra. Mônica Aparecida Ferreira
Orientadora

Prof.
Membro

Prof.
Membro

Uberlândia (MG), 19 de dezembro de 2022

RESUMO

Este estudo tem por objetivo analisar o conceito de insumo para fins de creditamento do Programa Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), inseridos regime de não-cumulatividade tributária, sob o ponto de vista administrativo-contábil e jurisprudencial. De maneira que, a legislação permite a apropriação de créditos de alguns itens listados, dentre eles os insumos. Desde então, iniciou-se a discussão sobre o conceito de insumo e qual seria a abrangência deste conceito para geração de crédito para não cumulatividade para PIS e COFINS. Dessa forma, o presente estudo apresenta as principais controvérsias acerca dos diferentes conceitos de insumos defendidos pela Receita Federal e Judiciário brasileiro, examinando cada uma das teses contrapostas em discussão e considerando aspectos práticos do levantamento dos créditos de PIS e COFINS. Adicionalmente, evidenciou-se a parte conceitual na prática empresarial apresentando um caso prático sobre a temática, mediante desenvolvimento de uma pesquisa descritiva com abordagem do problema de forma qualitativa. Por fim, infere-se que o contador deverá avaliar as particularidades de cada caso para saber se determinado bem ou serviço pode ser considerado como insumo, utilizando-se do critério da subtração, da relevância e essencialidade de cada item. No caso prático, verificou-se que em uma empresa prestadora de serviços de assistência técnica em tratores, os itens como lubrificantes, combustível e equipamento de proteção individual se encaixaram no atual conceito de insumo para fins de creditamento tributário de PIS e COFINS.

Palavras-chave: insumo; PIS e COFINS; crédito tributário.

ABSTRACT

This study aims at the concept of input analysis for purposes of crediting the Social Integration Program (PIS) and the Contribution for the Financing of Social Security (COFINS), inserted non-cumulative tax regime, from the administrative-accounting point of view and jurisprudence. Therefore, the legislation allows the appropriation of credits for some listed items, including inputs. Since then, the discussion began on the concept of input and what would be the scope of this concept for generating credit so as not to cumulativeness for PIS and COFINS. Thus, the present study presents the main controversies about the different concepts of inputs defended by the Federal Revenue Service and the Brazilian Judiciary, examining each of the opposed theses under discussion and considering practical aspects of the survey of PIS and COFINS credits. In addition, the conceptual part in business practice was highlighted by presenting a practical case on the subject. ethics, through the development of a descriptive research with a qualitative approach to the problem. Finally, it is inferred that the accountant must evaluate the particularities of each case to find out if a given good or service can be considered as an input, using the success of the subtraction, the confidence and essentiality of each item. In the practical case, it is accepted that in a company providing technical assistance services for tractors, items such as lubricants, fuel and personal protective equipment fit the current concept of input for PIS and COFINS tax crediting purposes.

Keywords: Input Concept. PIS and COFINS. Tax Credit.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Total de despesas gerais	15
Tabela 2 - Total de receitas.....	15
Tabela 3 - Total de gastos com itens que foram utilizados direta ou indiretamente no processo produtivo/prestação de serviços.....	16
Tabela 4 - Total de créditos	16

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	1
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	3
2.1	Desenvolvimento histórico do Conceito de Insumo.....	4
2.2	Posições predominantes que defendem a definição de insumos na atualidade.....	6
3	ASPECTOS METODOLÓGICOS.....	7
3.1	Classificação da Pesquisa.....	7
3.2	Coleta e Tratamento de Dados – Estudo de Caso.....	8
4	ANÁLISE DE RESULTADOS	9
4.1	De acordo com o entendimento do Fisco	11
4.2	De acordo com o entendimento do Superior Tribunal de Justiça	14
4.3	Amostragem de Cálculos e Resultados	15
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	17
	REFERÊNCIAS	18

1 INTRODUÇÃO

As contribuições para o Programa Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) quando inicialmente criadas eram cumulativas, isto é, não era possível a tomada de crédito para redução do tributo a pagar. Nos anos de 2002 e 2003, com o advento das leis nº 10.637 (BRASIL, 2002) e nº 10.833 (BRASIL, 2003), criou-se a não cumulatividade para essas contribuições para empresas tributadas pelo lucro real. Com isso, permitiu-se a apropriação de créditos, pois a não cumulatividade permite compensar os tributos pagos nas etapas anteriores da cadeia. Desde então, iniciou-se, então, a discussão sobre o conceito de insumos, ou seja, a abrangência e alcance desse conceito para geração de crédito de PIS e COFINS.

Embora o Superior Tribunal de Justiça (STJ) tenha decidido a questão, ela ainda não se encontra finalizada. Está pautado para julgamento pelo Supremo Tribunal Federal (STF), para julgamento no final de novembro de 2022, o Recurso Extraordinário nº RE 841979, Tema 756. Esse tema discutirá o conceito de insumo à luz da Constituição Federal de 1988, para fins de apuração de créditos de contribuição ao PIS e à COFINS. Será analisado e decidido pelo STF se o contribuinte poderá aproveitar os créditos das contribuições ao PIS e à COFINS relativos a todas as entradas de bens e serviços, sem qualquer limitação, possibilitando o lançamento de crédito para descontos do PIS e da COFINS em suas próprias operações. É essa a tese que a empresa Unilever Brasil Industrial LTDA sustenta perante o STF. Cita-se como exemplo, as despesas de intermediação, corretagem, propaganda e publicidade.

Assim, serão demonstradas as posições assumidas pelo Fisco por meio da Secretaria Especial da Receita Federal (SRF) e da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) mediante nota explicativa, parecer normativo e soluções de consulta, e, ainda, a posição adotada pelo Poder Judiciário acerca desse tema por meio de seus julgados. No entanto, embora esse tema tenha sido debatido pelo Judiciário, ainda assim, será demonstrado que exsurtem questões em aberto, as quais dificultam a prática contábil no momento que o contador deverá aplicar o conceito de insumo diante do caso concreto na empresa tributada pelo lucro real.

Diante do exposto, a presente pesquisa tem o seguinte problema de pesquisa: quais impactos os diferentes conceitos de insumo podem gerar no creditamento de PIS e COFINS não cumulativo? Sendo assim, este trabalho tem por objetivo geral analisar o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, sob o ponto de vista

administrativo-contábil e jurisprudencial. Quanto aos objetivos específicos, pode-se enumerar os seguintes:

- a) compreender os diferentes conceitos de insumo de PIS e COFINS não cumulativo no âmbito da Receita Federal, da Procuradoria da Fazenda Nacional e do Poder Judiciário;
- b) levantar os aspectos controvertidos e os critérios de apuração da correta definição de insumos, quais sejam: critério aplicado pelo imposto de renda de pessoa jurídica (IRPJ); critério adotado no imposto sobre produtos industrializados (IPI); e por fim, o critério intermediário adotado pelo STJ com base na relevância e essencialidade de cada produto ou serviço, dentro da cadeia produtiva; e
- c) apresentar os impactos da definição do conceito de insumo no creditamento de PIS e COFINS em um caso prático.

Importante mencionar que a justificativa e relevância do tema deste trabalho estão intimamente correlacionadas. Sua relevância ocorre em razão da notória e elevada carga tributária que incide sobre a atividade econômica exercida pelas empresas, reduzindo substancialmente seus lucros. O Conselho Regional de Contabilidade de Goiás (CRC-GO, 2016) divulgou em seu sítio eletrônico que o Brasil possui a maior carga tributária da América Latina. Dessa forma, a discussão propiciada por esta pesquisa pode levar a instigação de uma possível redução da carga tributária de empresas, considerando a possibilidade de recuperar créditos tributários do PIS e da COFINS por meio do conceito de insumos.

Com esta pesquisa, evidenciam-se os cenários em aberto que o tema deixou para o profissional da contabilidade. O que trouxe um grau de dificuldade em fazer o levantamento de créditos tributários de PIS e COFINS com base no conceito de insumo e sem se ter a segurança jurídica e contábil de que não será autuado pelo Fisco posteriormente.

Por fim, vale destacar que, após inúmeros recursos interpostos pelas empresas contribuintes de PIS e COFINS, o STF julgará definitivamente o tema. Assim, saber-se-á se o contribuinte poderá aproveitar os créditos das contribuições ao PIS e à COFINS relativo a todas as entradas de bens e serviços, sem qualquer limitação, ou se manterá o entendimento definido no STJ, pautando-se por um entendimento mais intermediário, em que se considerará como insumo, e, passível de creditamento, apenas bens e serviços essenciais ou relevantes.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Quando se trata de PIS e COFINS, um dos principais pontos discutidos e controversos na literatura e na prática empresarial, é o conceito de insumo. A discussão se inicia a partir da dificuldade das empresas em determinarem o que considerar como insumo e se estende para as instâncias consultivas e judiciais, com o surgimento de novas jurisprudências que criam critérios para facilitar a definição do conceito de insumo. Dessa forma, neste tópico é evidenciado as discussões que recaem sobre o tema e elucida acerca do atual conceito de insumo do PIS e da COFINS, conforme entendimento do STJ, com a finalidade de creditamento.

A pesquisa de Canado e Lukic (2017, p. 192) trouxe como resultado a crítica ao conceito de insumo defendido pelo Conselho Administrativo da Receita Federal (CARF), o qual “impõe verificar a essencialidade do bem ou serviço em relação à atividade da empresa, cujo produto seria a receita/faturamento”. Esses autores aduzem que é extremamente dificultoso para o contabilista interpretar na prática se determinado bem ou serviço são essenciais para a atividade da empresa, visto que demandaria um profundo conhecimento das rotinas internas de produção e execução de serviços da empresa (CANADO; LUKIC, 2017).

Nesse mesmo sentido, Przepiorka *et al.* (2019) abordam a importante contribuição ao debate e entendimento do conceito de PIS e da COFINS para fins de creditamento, ao dissertar acerca de uma das principais normas editadas pela PGFN, que restringiu a aplicação do conceito de insumo, para fins de creditamento tributário, qual seja, a Nota SEI nº 63/2018. Segundo o autor, a referida nota apresenta que o conceito de insumo se reduzirá à apenas aos gastos essenciais e relevantes relacionados à atividade-fim do contribuinte (PRZEPIORKA *et al.*, 2019). Como consequência, o contribuinte não poderá deduzir qualquer gasto ou despesa na apuração do crédito de PIS e COFINS, mas tão somente aqueles relevantes ou essenciais.

A pesquisa de Fallet e Feitosa Filho (2019) abordou acerca do principal julgamento que trata da presente discussão em estudo. Trata-se do Recurso Especial (REsp) nº 1.221.170/PR (BRASIL, 2018c), de 22 de fevereiro de 2018, pela 1ª seção do STJ, que determinou qual deverá ser o conceito de insumo para fins de creditamento de PIS e COFINS a ser seguido pelos contribuintes. Os autores evidenciaram que para verificar se determinado produto ou serviço é ou não é considerado insumo, deverá verificar se ele é relevante ou essencial (FALLET; FEITOSA FILHO, 2019). Percebe-se que, mesmo com o parecer do STJ, ainda pode haver dúvidas ou incertezas sobre o que considerar relevante e essencial em termos de insumos, ou ainda, que o que é essencial para uma organização, pode não ser para a outra.

Assim, Frascino (2019) acentua que o importante julgado trazido no artigo supracitado, não resolveu as controvérsias que pairam sobre a definição de insumo para creditamento de PIS e COFINS. Pois, na prática, é extremamente difícil saber com absoluta certeza quando um serviço ou produto poderá ser considerado insumo. A dificuldade é traduzida em saber quando ele é de fato relevante ou essencial e quando não é. Isso demanda análise aprofundada de cada processo produtivo, o que dificulta a aplicação de uma norma geral e abstrata aplicada de forma igual para todos os casos.

Cintra e Santos (2019) ratificam a posição defendida pelo STJ, referente a necessidade do produto ou serviço ser relevante ou necessário. Se assim não for, não será considerado insumo, e, portanto, não poderá ser creditado.

2.1 Desenvolvimento histórico do conceito de insumo

O presente artigo faz uso de diversas fontes bibliográficas, tais como: doutrinas – desde as clássicas até as modernas, artigos científicos, entendimento jurisprudencial dominantes nos tribunais brasileiros, dissertações de mestrado e teses doutorado que abordam o assunto, entre outros. Trata-se, portanto, da importância desse instituto debatido na jurisprudência dos tribunais, porém com raízes tanto em entendimentos da Receita Federal quanto da PGFN.

Por um determinado período, a Receita Federal, por meio das Instruções Normativas da SRF nº 247 (BRASIL, 2002) e nº 404 (BRASIL, 2004), apresentava um conceito de insumo bastante restrito, o que praticamente inviabilizava o creditamento do PIS e da COFINS, pelos contribuintes. De outro lado, o contribuinte passou a defender um conceito extremamente amplo, importado da lei do imposto sobre produtos industrializados (IPI), que é um dos conceitos que foram discutidos ao longo da história. Conceito que considerava como insumo todos os custos da produção industrial, até a alteração da definição do conceito, conforme decisão do STJ, por meio do REsp nº 1.221.170/PR (BRASIL, 2018c), proferido pelo relator ministro Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 22 de fevereiro de 2018, consoante será abordado nesta pesquisa.

Portanto, em uma terceira via desaguava uma tese intermediária, sustentada pelo STJ. O órgão se posicionava no sentido de que o PIS e a COFINS são contribuições não cumulativas e as Leis nº 10.637 (BRASIL, 2002), nº 10.833 (BRASIL, 2003) e nº 10.865 (BRASIL, 2004) trazem um rol exemplificativo de produtos e serviços considerados insumos de produção para fins de creditamento, restringindo os créditos que poderão ser aproveitados.

Não são todos os custos de produção que podem ser creditados, como queriam inicialmente os contribuintes ao importar o conceito de insumo da Lei do IPI, mas, por outro lado, não seria tão restrito como defendia inicialmente a Receita Federal. Assim, o STJ concluiu por adotar um conceito intermediário, considerando como insumos apenas aqueles elementos utilizados na finalidade da atividade empresarial e que realmente fazem parte da cadeia de produção, e de prestação de serviço, previstos na legislação aplicada.

Conforme mencionado anteriormente, em 22 de fevereiro de 2018, o STJ proferiu decisão materializada no REsp nº 1.221.170/PR (BRASIL, 2018c) adotando a tese da essencialidade e relevância, de fato intermediária, e constituindo um grande marco para a discussão do conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS. O STJ, ao aplicar uma tese intermediária, provocou junto ao Fisco a aceitação de sua aplicação, o que pode ser facilmente comprovado pela publicação da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF (BRASIL, 2018a), assinada e emitida, em 25 de setembro de 2018, pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, órgão que defende os interesses da União perante o Judiciário.

A referida Nota SEI da PGFN orienta a Receita Federal de que o entendimento até aquele momento adotado pelo Fisco, com base no creditamento previsto nas Instruções Normativas SRF nº 247 (BRASIL, 2002) e nº 404 (BRASIL, 2004), passa a ser ilegal. Na mesma esteira, a PGFN orienta a Receita Federal a aferir o conceito de insumo à luz dos critérios da relevância e essencialidade.

Diante do posicionamento expresso da PGFN, a Receita Federal, em 17 de dezembro de 2018, publicou o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5 que ratifica o entendimento da Procuradoria. O parecer evidencia também que o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep) e da COFINS deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica (BRASIL, 2018b).

A Receita Federal dentro do parecer normativo supracitado foi além, ainda detalhou o conceito do que seria relevância e essencialidade. Aduziu que o critério da essencialidade se refere ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço. Por fim, referente a relevância arguiu que é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

A Receita Federal, em seu parecer, parte do pressuposto de que o conceito de insumo é aquele adotado pelo STJ. Contudo, tal definição possui expressões que precisam ser interpretadas e conceituadas pela Receita Federal. Assim, o STJ apresentou 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” (BRASIL, 2018c).

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. (BRASIL, 2018c).

Dessa forma, percebe-se que o critério de apuração do insumo para fins de creditamento de PIS e COFINS, adotado pelo STJ, é o da relevância e essencialidade.

2.2 Posições predominantes que defendem a definição de insumos na atualidade

Conforme concluído na seção anterior, o STJ analisou a questão da definição de insumo sob a sistemática de demandas repetitivas e no REsp nº 1.221.170/PR (BRASIL, 2018c), manifestou o entendimento de 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.

Dessa forma, esta pesquisa aborda como autores seminais a própria visão do Fisco Nacional, por meio de entendimentos da Receita Federal, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e da PGFN, por um lado, e do STJ, pelo outro.

Por conseguinte, em qualquer projeto fiscal de recuperação de créditos a serem tomados com base em insumos de PIS e COFINS, deverá ser analisado bem por bem e serviço por serviço para verificar se incidem sobre eles o critério da essencialidade e relevância, afirmados pelo Judiciário. Todavia, ainda há espaço para debate e discussões sobre o que seria essencial e relevante, dentro de cada realidade empresarial.

Existem questões de ordem prática que não são respondidas pelos órgãos governamentais, o que dificulta a segurança necessária no levantamento do crédito tributário de insumo de PIS e COFINS pelo contador. Contudo, não se espera sanar todas essas questões

nesta pesquisa, mas sim apontar que é necessário que os órgãos competentes se aprofundem no tema.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

Nesta seção, são apresentados os aspectos metodológicos envolvidos na pesquisa, tais como classificação da pesquisa, processo de coleta e análise de dados.

3.1 Classificação da pesquisa

Segundo Silva e Menezes (2001, p. 21), a pesquisa descritiva “visa descrever as características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis. Envolve o uso de técnicas padronizadas de coleta de dados: questionário e observação sistemática. Assume, em geral, a forma de levantamento”. Portanto, quanto aos seus objetivos, esta é uma pesquisa descritiva, pois descreve os diversos conceitos de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS no regime da não cumulatividade, apresentando também o conceito adotado pelo STJ e a discussão que será enfrentada pelo STF. Enquadra-se, ainda, como descritiva por descrever os resultados apresentados no caso prático, frente aos dados coletados, considerando-se como um todo, um levantamento contábil.

Segundo Strauss e Corbin (1998, p. 10-11) a pesquisa é classificada como qualitativa nos seguintes termos:

[...] qualquer tipo de pesquisa que produz descobertas não obtidas por procedimentos estatísticos ou outros meios de quantificação. Pode se referir à pesquisa sobre a vida das pessoas, experiências vividas, comportamentos, emoções, sentimentos, assim como funcionamento organizacional, fenômenos culturais e interações entre as nações [...] e a parte principal da análise é interpretativa.

Diante desse conceito, considera-se o presente artigo como qualitativo, vez que é necessário interpretar o que é essencial ou relevante para enquadrar no conceito de insumo quando se está diante dos dados empíricos levantados no funcionamento organizacional de determinada empresa.

Referente aos procedimentos de coleta de dados, esta proposta de estudo é classificada como estudo de caso, conforme entendimento de Yin (2005). Segundo o autor, o estudo de caso pode ser tratado como importante estratégia metodológica para a pesquisa em ciências

humanas, pois permite ao investigador um aprofundamento em relação ao fenômeno estudado, revelando nuances difíceis de serem enxergadas “a olho nu”. Nesse sentido, o estudo do caso prático da empresa “ABC” demonstra efetivamente o levantamento do crédito de PIS e COFINS frente ao conceito adotado pelo STJ, bem como o possível cenário de ampliação do conceito de insumos, que poderá ser decidido pelo STF.

3.2 Coleta e tratamento de dados – estudo de caso

Este tópico trata de um caso prático de recuperação de créditos tributários, mediante levantamento de itens que podem ser enquadrados como insumos para fins de creditamento tributários, na ótica do PIS e da COFINS.

Com relação aos dados ligados ao caso prático, realizou-se uma pesquisa de campo em uma empresa que comercializa venda de máquinas agrícolas e autopeças, e presta serviços de assistência técnica. A empresa é do tipo sociedade limitada e é tributada pelo lucro real.

Por conta da necessidade de resguardar o sigilo fiscal e empresarial, o nome da empresa e alguns dados analisados são fictícios. No entanto, foi possível verificar na prática o impacto do conceito de insumo para creditamento de PIS e COFINS.

Assim, a empresa “ABC” é uma concessionária de veículos que comercializa venda de máquinas agrícolas e autopeças, bem como presta serviços de assistência técnica diretamente na propriedade rural do cliente, para que ele não precise trazer sua colheitadeira ou trator até a loja da “ABC”, dentro da cidade.

Como tratamento de dados, realizou-se uma análise qualitativa dos dados coletados mediante elaboração do estudo de caso e uma análise de conteúdo de Bardin (1977, p. 47), que tem como prerrogativa:

[...] um conjunto de técnicas de análise das comunicações visando a obter, por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) destas mensagens.

Os autores Lüdke e André (1986, p. 45) afirmam que desenvolver dados em pesquisa qualitativa “[...] significa ‘trabalhar’ todo o material obtido durante a pesquisa, ou seja, os relatos das observações, as transcrições de entrevistas, as análises de documentos e as demais informações disponíveis”.

Dessa forma, frente a todo levantamento de dados realizado em um caso prático, serão elaboradas tabelas comparativas referente ao levantamento de créditos de PIS e COFINS, considerando-se a quantidade de insumos apurados em cada situação estudada.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Inicialmente, na discussão sobre insumos, os contribuintes alegavam que os insumos não eram apenas os bens utilizados diretamente no processo produtivo, mas também quando o bem é utilizado indiretamente. Em outras palavras, os contribuintes defendiam a aplicação do critério utilizado para apurar o imposto de renda e, assim, ser permitido abater da receita todos os custos e despesas da empresa. Logo, nessa situação, o PIS e COFINS a serem pagos seriam bem menores, haja vista o abatimento supracitado.

Com base nesse entendimento, insumos seriam não apenas o combustível da frota de veículos da empresa “ABC” utilizado para prestar assistência técnica no campo, mas, também, gastos com aluguéis do prédio, conta de internet, telefone, entre outros itens que não são indispensáveis para prestar o serviço. Todas as despesas poderiam ser utilizadas para gerar crédito de PIS e COFINS, reduzindo assim o valor a pagar de contribuições.

O Fisco, por meio das Instruções Normativas nº 247/2002 (BRASIL, 2002), e nº 404/2004, (BRASIL, 2004), passou a aplicar um conceito de insumo mais restrito, extraído da legislação do IPI. Assim, somente poderia gerar crédito para PIS e COFINS aquilo que fosse empregado ou consumido integralmente no processo produtivo. Nessa hipótese, o contribuinte teria uma menor geração de créditos de PIS e COFINS, portanto uma carga tributária superior à que considera como própria e devida.

Todavia, o critério levantado pelo Fisco, qual seja, o mesmo para apuração do IPI, traz sério problema, pois remete a ideia de um crédito físico, ignorando as diferentes materialidades do tributo. O crédito do IPI está intimamente ligado ao ato de industrializar produto, enquanto o crédito da PIS e do COFINS está atrelado a receita.

De acordo com STJ, somente daria crédito para PIS e COFINS os bens e serviços que fossem considerados essenciais e relevantes para a o exercício da atividade econômica da empresa. Na tentativa de explicar esse conceito, o ministro Napoleão Nunes, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, (BRASIL, 2018c), fez uma analogia com um bolo, que os ingredientes se consomem no processo produtivo, mas o calor do forno não. Mesmo assim, ambos os

elementos são essenciais para que se possa fazer esse bolo. Em outras palavras, o bem será essencial quando a sua subtração impossibilitar a finalização do processo produtivo ou quando diminuir a qualidade e quantidade no resultado final. Será relevante quando, mesmo dispensável no processo produtivo, esse bem tenha uma finalidade singular ou quando decorra de uma imposição legal.

Isso posto, a tarefa dos contribuintes é encontrar fundamentos para descobrir o porquê determinado bem ou serviço é considerado essencial ou relevante para a atividade e, assim, poder ser usado para fins de creditamento tributário.

Portanto, para a empresa “ABC” fazer um planejamento tributário com vistas a reduzir a carga tributária paga pela empresa referente ao PIS e a COFINS, deverá utilizar a tese defendida pelo STJ. Isto é, ela deve usar o conceito de insumo intermediário, verificando quais bem e serviços são essenciais e relevantes para a atividade comercial da empresa.

Dessa maneira, o departamento contábil da “ABC” observou que, determinado item de alto custo desembolsado pela empresa para exercer sua atividade fim, poderia servir de créditos para PIS e COFINS por ser considerado extremamente essencial e relevante para a prestação de um determinado serviço.

A empresa “ABC” possui uma frota própria de veículos, na qual os técnicos mecânicos se deslocam até o campo para atender cada cliente na revisão de suas máquinas. Se os mecânicos não forem até lá, não será possível prestar o serviço de reparo nas máquinas. Assim, a empresa “ABC” acaba por ter um elevado custo de combustível para abastecer os veículos que levarão os técnicos mecânicos até a propriedade rural de cada cliente.

Diante desse caso concreto, segundo a metodologia adotada pelos STJ, para saber se determinado item da empresa é insumo ou não, deverá verificar se é essencial e relevante para a prestação dos serviços.

Nesse caso, a gasolina que abastece os carros dos mecânicos para prestarem o serviço de revisões nas máquinas agrícolas são essenciais e relevantes? Se retirar a gasolina, a prestação de serviços ainda ocorrerá? A resposta é negativa. Portanto, pode-se configurar a gasolina como insumo e, por consequência, um crédito de PIS e COFINS para reduzir a carga tributária da empresa “ABC”.

Então, ao adentrar na realidade da empresa prestadora de serviços de assistência técnica de tratores, aborda-se o creditamento de PIS e COFINS, avaliando como insumo apenas aqueles itens considerados essenciais ou relevantes. Ao final, a título ilustrativo, compara-se como seria o creditamento, caso o STF amplie o conceito de insumo, já consolidado pelo STJ e adotado pela Receita Federal.

4.1 Conceito de insumos de acordo com o entendimento do Fisco

A Receita Federal do Brasil, enquanto órgão responsável pela administração dos tributos federais, tem importante papel na interpretação e construção dos conceitos relacionados aos tributos que poderão reduzir a arrecadação fiscal.

Nesse sentido, após decisão do STJ, gerou-se um debate entre auditores fiscais e contadores das empresas referente à quando ocorreria o creditamento dos tributos federais PIS e COFINS. A partir disso, a Receita Federal se viu obrigada a alterar seu posicionamento.

A Receita Federal, em 17 de dezembro de 2018, emitiu Parecer Normativo nº 05 (BRASIL, 2018b), no qual acolheu o posicionamento defendido pelo STJ. Nesse sentido, antes deste parecer, a empresa “ABC” poderia considerar como crédito apenas os itens que constavam no rol exemplificativo das instruções normativas da Receita Federal, o qual não levava em consideração todos os insumos necessários para produção de determinado bem ou prestação de dado serviço. Por consequência, os insumos eram bem mais restritos e, com isso, menos crédito se aproveitava pela empresa “ABC”.

Ao estabelecer o conceito de insumo estabelecido pelo STJ como parâmetro, a Receita Federal decidiu por destrinchar as definições das expressões que julgou genéricas ou indeterminadas dentro desse conceito. A Receita Federal abordou a expressão referente a “atividade econômica desempenhada pelo contribuinte” e ponderou que não é sobre qualquer atividade exercida pelo contribuinte que se encaixará o conceito de insumo, mas somente aquelas inerentes ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.

A opinião do Fisco é fundamentada na redação do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, a qual preceitua que apuração de créditos das contribuições se dará em relação a “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda” (BRASIL, 2002).

Outro termo discorrido no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018, diz respeito a “segundo os critérios da essencialidade ou relevância” (BRASIL, 2018). Opinou-se que são essenciais aqueles bens ou serviços importantes para que ocorra a venda de um bem ou a prestação de serviços a terceiros, isto é, são elementos estruturais e inseparáveis do processo.

Nesse sentido, somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS as atividades de produção de bens destinados à

venda e de prestação de serviços a terceiros. Sendo que, se aquele insumo fosse retirado, a venda do bem ou a prestação do serviço seria inviabilizada em razão do seu caráter essencial e relevante.

A título de exemplo, não constituem insumos geradores de créditos para pessoas jurídicas dedicadas à atividade de revenda de bens: a) combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos próprios de entrega de mercadorias; b) transporte de mercadorias entre centros de distribuição próprios; c) embalagens para transporte das mercadorias; etc.

Vale lembrar que nada impede que uma mesma pessoa jurídica desempenhe atividades distintas concomitante, por exemplo, revenda de bens e produção de bens, e possa apurar créditos da não cumulatividade das contribuições na modalidade aquisição de insumos em relação a essa atividade, conquanto lhe seja vedada a apuração de tais créditos em relação àquela atividade.

Um importante insumo utilizado em boa parte das empresas é o combustível, o qual foi reconhecido pelo Fisco para fins de creditamento da PIS e da COFINS desde que consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos utilizados pela pessoa jurídica no processo de prestação de serviços. Exemplifica-se essa situação na hipótese de aquisição de insumos combustíveis consumidos em: a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica; c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte, etc.

Para ratificar o disposto no parágrafo anterior, colaciona-se duas ementas de duas soluções de consultas proferidas pela Receita Federal sobre este tema. A primeira é a Solução de Consulta nº 80, de 20 de março de 2019, cujo assunto trata da contribuição para PIS/Pasep:

No regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, é possível o desconto de crédito, na modalidade aquisição de insumos para a prestação de serviço, o combustível consumido em veículos utilizados para deslocamento de pessoal técnico para a execução do serviço contratado. (BRASIL, 2019a).

A segunda é a Solução de Consulta Disit/SRRF07 nº 7039, de 27 de junho de 2019, que trata do assunto COFINS:

Os equipamentos de proteção individual (EPI) fornecidos a trabalhadores alocados pelo interessado nas atividades de prestação de serviços podem se enquadrar no

conceito de insumos, para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Não haverá insumos se a mão de obra cedida pela pessoa jurídica contratada atuar em vigilância, atividade-meio do interessado, pessoa jurídica contratante. Da mesma maneira, não podem ser considerados insumos os dispêndios do interessado com vestimenta, saúde, alimentação e transporte, itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada em seu processo de prestação de serviços. (BRASIL, 2019b).

Assim, conclui-se que a Receita Federal comentou inúmeras hipóteses em que haverá ou não o creditamento durante a produção de bens ou prestação de serviços, sempre considerando o julgado supracitado do STJ, de forma delineada com a interpretação dada pela Receita Federal. A qual, inclusive, foi submetida a uma Nota Técnica da PGFN, notadamente a nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF.

A PGFN, enquanto um dos órgãos de direção superior da Advocacia-Geral da União, tem como função precípua zelar pela arrecadação dos tributos que muitas vezes deixaram de ser recolhidos pelos contribuintes. Sua atuação ocorre em forma de processos administrativos e judiciais.

A Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, assinada em 26 de setembro de 2018, formalizou a orientação da PGFN quanto à dispensa de contestação e interposição de recursos nos processos judiciais que versem sobre conceito de insumo para fins de crédito de PIS/COFINS. A PGFN fez uso da nota para orientar seus advogados de como deverão se comportar diante das ações judiciais que estão em trâmite, acerca dos insumos de créditos para PIS e COFINS.

Por meio da análise da referida nota, observa-se que a PGFN procurou delimitar a extensão e o alcance do julgado do STJ, viabilizando a adequada observância da tese por parte da Receita Federal. Assim, percebe-se uma harmonização do Parecer Normativo nº 05/2018 (BRASIL, 2018b), com a posterior regulamentação pela PGFN, os quais, somados, demonstram o integral e conciso entendimento do Fisco sobre o assunto.

Portanto, o Fisco, por meio da Receita e de sua Procuradoria, buscou delimitar o conceito firmado pelo Poder Judiciário, cujas balizas deverão ser observadas e acatadas desde a fiscalização administrativa por seus auditores até pelos seus procuradores em situação já judicializadas.

O objetivo não é esgotar o que diz o parecer da Receita, tampouco o conteúdo da Nota Técnica da PGFN. No entanto, busca-se sintetizar as conclusões retiradas da análise do referido documento, com foco no tema deste artigo.

Assim, como comentado no parecer da Receita, a Nota SEI da PGFN também citou o importante teste de subtração criado pelo Ministro do STJ, Mauro Campbell. O teste é um

método que serve para revelar a imprescindibilidade e relevância do item ou bem no processo produtivo. Para isso, utiliza-se de raciocínio hipotético para definir o que vem a ser insumo e, para isso, pauta-se como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem direta ou indiretamente tal processo.

Por fim, a PGFN assevera a seguinte deliberação na referida Nota:

[...] tanto o **Procurador da Fazenda Nacional como o Auditor-Fiscal** que atuam nos processos nos quais se questiona o enquadramento de determinado item como insumo ou não para fins da não cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS **estão obrigados a adotar o conceito de insumos definido pelo STJ** e as balizas contidas no REsp nº 1.221.170/PR, **mas não estão obrigados a, necessariamente, aceitar o enquadramento do item questionado como insumo**. Deve-se, portanto, diante de questionamento de tal ordem, verificar se o item discutido se amolda ou não na nova conceituação. (BRASIL, 2018a, grifos nossos).

Com base nessa deliberação, percebe-se que o Fisco, por meio da PGFN, recomendou a adoção do mesmo entendimento proferido pelo STJ.

4.2 De acordo com o entendimento do Superior Tribunal de Justiça

Diante de tantas incontroversas que pairavam sobre a definição de insumos para fins de creditamento do PIS e da COFINS no regime da não cumulatividade, o Poder Judiciário foi abarrotado com inúmeras ações judiciais para que fosse pacificada a questão. Nesse sentido, coube ao STJ definir qual seria o conceito de insumos. O que posteriormente foi alvo de parecer da Receita Federal, bem como de Nota pela PGFN, conforme aduziu-se nos tópicos anteriores.

Todo e qualquer levantamento de créditos dentro do conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos devem ser respaldados em alguma das definições propostas, seja pela Receita Federal ou seja pelo Judiciário.

O STJ, por meio do relator ministro Napoleão Nunes Maia Filho, estatuiu, como parâmetro objetivo para definir o insumo, o critério da essencialidade ou relevância. Dessa forma, pela decisão judicial, ficou estabelecido que o conceito de insumo será apreendido com base nos critérios da essencialidade e relevância, ou seja, deverá analisar em cada caso a imprescindibilidade e a importância do bem ou serviço para o efetivo desenvolvimento da atividade profissional da pessoa jurídica, ora contribuinte.

No mesmo julgamento, o referido órgão jurisdicional afastou a aplicação das instruções normativas nº 247/2002 (BRASIL, 2002) e nº 404/2004 (BRASIL, 2004), ambas da Secretaria

da Receita Federal, considerando-as ilegais por comprometer a eficácia do sistema de não cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS.

Desta sorte, anunciou-se por critério da essencialidade aquele item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço. Constituindo-se o item como elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, então, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

No mesmo sentido, o entendimento do Judiciário é baseado no que vem a ser o critério da relevância, que é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção pelas singularidades de cada cadeia produtiva ou por imposição legal.

4.3 Amostragem de cálculos e resultados

Levando-se em consideração o entendimento adotado pelo STJ, demonstra-se nas Tabelas 1, 2 e 3 o que poderá ser considerado como insumo pela empresa “ABC”, em maio de 2022. As informações apresentadas nas Tabelas 1, 2 e 3 demonstram, respectivamente, o total das despesas gerais (R\$ 8.000), o total das receitas (R\$ 1.300.000) e o total de gastos com itens que foram utilizados direta ou indiretamente no processo produtivo/prestação de serviços (R\$ 41.000).

Tabela 1 - Total de despesas gerais

Despesa Gerais	Valor (R\$)
Aluguel	5.000
Energia Elétrica	2.000
Conta de Telefone	500
Conta de Internet	500
Valor da despesa total	8.000

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 2 - Total de receitas

Receita	Valor (R\$)
Venda de Tratores	1.000.000,00
Venda de Serviços	200.000,00
Venda de autopeças	100.000,00
Valor da receita total	1.300.000,00

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 3 - Total de gastos com itens que foram utilizados direta ou indiretamente no processo produtivo/prestação de serviços

Itens empregados no processo produtivo/prestação de serviços	Valor (R\$)
Combustível em veículos destinados a assistência técnica	25.000,00
Lubrificante utilizado na frota de veículos dos técnicos	15.000,00
Equipamentos de Proteção individual utilizados pelos técnicos	1.000,00
Valor total	41.000,00

Fonte: Dados da pesquisa.

Pelo levantamento dos dados nas Tabelas 1, 2 e 3, conclui-se que, pelos critérios da subtração, e da relevância e essencialidade de cada item, adotados pelo STJ, somente poderá ser utilizado como crédito o valor correspondente a R\$41.000,00 (quarenta e um mil reais).

A justificativa ocorre em razão de que apenas os itens empregados direta ou indiretamente na prestação dos serviços ou atividade produtiva é que poderão ser considerados insumos. Visto que sem o combustível, o lubrificante e o equipamento de proteção individual, o técnico mecânico não conseguirá desempenhar o serviço de assistência técnica junto ao cliente no campo. Assim, os gastos com os referidos itens tornam-se crédito tributário de PIS/COFINS.

Não se pode olvidar que, embora o tema tenha sido decidido pelo STJ, ainda pairam dúvidas e dificuldades que são frutos de debates entre os aplicadores da lei e os contadores. A título de exemplo, nem sempre é fácil a análise para detectar qual item, em um contexto de milhares dentro da empresa, é de fato essencial e relevante para a produção de um produto ou para a prestação de um serviço. Esse cenário causa incertezas que ainda serão frutos de discussões a serem realizadas pelo STF em julgamento do Tema nº 756 para delimitar o alcance do conceito de insumos para creditamento de PIS e da COFINS, em favor do contribuinte.

Por fim, a título de ilustração comparativa, se o STF ampliar o conceito de insumo para fins de creditamento de PIS e COFINS, passando a aceitar toda e qualquer despesa e gasto como insumo, usando os mesmos dados arrolados nas Tabelas anteriores, o crédito seria majorado em R\$ 8.000,00, conforme resultado apresentado na Tabela 4.

Tabela 4 - Total de créditos

Créditos	Valor (R\$)
Despesas Gerais	R\$ 8.000,00
Itens empregados no processo produtivo/prestação de serviços	R\$ 41.000,00
Valor total dos créditos	R\$ 49.000,00

Fonte: Dados da pesquisa.

Segundo os dados da empresa integrante do estudo de caso, não parece propício a possibilidade de o STF reduzir o creditamento ao mínimo do que já se encontra consolidado no STJ, haja vista que a própria Receita Federal já vem adotando em suas atividades operacionais o referido entendimento, após a Nota SEI nº 63/2018 da PGFN (BRASIL, 2018a).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa teve como objetivo geral analisar o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, sob o ponto de vista administrativo-contábil e jurisprudencial. Tal objetivo foi alcançado com a explanação de cada tese, bem como o desenvolvimento histórico do conceito defendido do Fisco, que mudou seu posicionamento após decisão judicial do STJ. Assim, o objetivo se concretizou na análise dos resultados, trazendo-se um caso prático, de forma a demonstrar o impacto que pode causar na carga tributária de uma empresa ao considerar ou não alguns itens como insumos. Cabe destacar que os resultados obtidos estão limitados ao respectivo estudo de caso e não podem ser extrapolados para todas as empresas do Brasil.

Nesse sentido, coube ao Poder Judiciário estabelecer as diretrizes gerais acerca do referido conceito de insumos. Diante da decisão imposta a toda a sociedade, a Receita Federal na sua atribuição fiscalizatória emitiu seu parecer buscando delimitar ainda mais este conceito, por meio de interpretações de expressões que julgou serem genéricas, que constavam da referida decisão judicial. Por outro lado, a Receita Federal tomou para si a aplicação dos critérios da relevância e essencialidade, e aproveitou o supracitado parecer para elencar inúmeras situações em que seria considerado insumo e em outras nas quais não seria aceito tal conceito, mas sempre tomando como parâmetro o julgado proferido pelo tribunal superior.

Após assentar como se darão as fiscalizações e o tratamento do contribuinte na esfera administrativa, coube a PGFN regulamentar a temática do assunto para a esfera judicial, a fim de padronizar a conduta dos procuradores frente aos processos judiciais que já tratavam do referido assunto.

Por fim, conclui-se que, em qualquer oportunidade fiscal de aproveitamento de créditos tributários relacionados ao conceito de insumos para creditamento de PIS e COFINS, é extremamente necessário que o profissional contábil avalie a operação casuisticamente. Isto é, deverá, em cada caso, verificar se cada bem ou serviço poderão ser considerados como insumo, mediante o critério da subtração, e da relevância e essencialidade de cada item.

No estudo de caso foi constatado em uma empresa que prestava serviço de assistência técnica em tratores, que itens como lubrificantes, combustível e equipamento de proteção individual eram essenciais e relevantes para que fosse efetivado a prestação de serviço pelo mecânico junto ao cliente do campo. Assim, tais itens se encaixaram no atual conceito de insumo para fins de creditamento tributário de PIS e COFINS.

No entanto, vale lembrar que se resta em aberto outros conceitos dentro da relevância e essencialidade, de acordo com cada atividade da empresa, e que merecem serem melhor discutidos e estudados pelo contabilista, a fim de garantir um planejamento fiscal seguro ao seu cliente. Pois, tudo dependerá de uma análise aprofundada em cada situação, desde a análise do regime de tributação, passando pelo tipo de atividade desenvolvida pela empresa e ainda compreender todo o processo produtivo e de prestação de serviços, para assim, somente ao final, concluir item a item o que é e o que não poderá ser considerado insumo.

Encontra-se limitações sobre o tema que serão enfrentadas pelo STF no tema nº 756, sobre a possibilidade de ampliar o alcance dos creditamento de insumo. A partir dessa decisão, e como sugestões de futuras pesquisas, poderá abrir novos horizontes de pesquisas e debates no posicionamento que será adotado pelo Supremo e, ainda, uma reflexão sobre a dificuldade no enfrentamento da aplicação do julgado no caso concreto, levando-se em conta que cada empresa possui um fluxo de operações internas diferentes uma da outra, o que poderá causar divergências interpretativas no levantamento do crédito de PIS e COFINS.

REFERÊNCIAS

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. São Paulo: Edições 70, 1977.

BRASIL. **Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002**. Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2002. Disponível: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/2002/lei10637.htm>. Acesso em: 02 nov. 2020.

BRASIL. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003**. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2003. Disponível em:

<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/2003/lei10833.htm>. Acesso em: 01 nov. 2020.

BRASIL. **Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-M, de 26 de setembro de 2018.** Brasília, DF: PGFN, 2018a. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/legislacao-e-normas/documentos-portaria-502/nota-sei-63-2018.pdf/view>. Acesso em: 30 out. 2020.

BRASIL. **Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17 de dezembro de 2018.** Apresenta 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. Brasília, DF: PGFN, 2018b. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97407>. Acesso em: 08 dez. 2022.

BRASIL. **REsp nº 12.21.170/PR, de 22 de fevereiro de 2018.** Discute-se o conceito de insumo tal como empregado nas Leis 10.637/02 e 10.833/03 para o fim de definir o direito (ou não) ao crédito de PIS e COFINS dos valores incorridos na aquisição. Brasília, DF: STJ, 2018c. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201002091150>. Acesso em: 08 dez. 2022.

BRASIL. **Solução de consulta COSIT nº 80, de 20 de março de 2019.** Contribuição para o PIS/Pasep. Brasília, DF: PGFN, 2019a. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=99567>. Acesso em: 08 dez. 2022.

BRASIL. **Solução de consulta DISIT/SRRF07 nº 7039, de 27 de junho de 2019.** Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins. Brasília, DF: PGFN, 2019b. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=99567>. Acesso em: 08 dez. 2022.

CANADO, V.; LUKIC, M. R. O conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS. *In*: SACHSIDA, A.; SIMAS, E. E. S. (org.). **Reforma Tributária IPEA-OAB/DF**. Brasília: Ipea, 2020. cap. 12. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8649/1/O%20Conceito.pdf>. Acesso em: 31 out. 2020.

CINTRA, C. C. S.; SANTOS, S. G. Os insumos e os créditos do PIS/Cofins - Novos rumos e aspectos jurisprudenciais contemporâneos. **Migalhas.uol.com.br**, [s. l.], 4 set. 2019, 14:29. Disponível em: <https://migalhas.uol.com.br/depeso/310275/os-insumos-e-os-creditos-do-pis-cofins-novos-rumos-e-aspectos-jurisprudenciais-contemporaneos>. Acesso em: 02 nov. 2020.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE GOIÁS. Brasil tem maior carga tributária da América Latina. **CRCGO.org**, Goiânia, 2016. Disponível em: <https://crcgo.org.br/novo/?p=12600>. Acesso em: 08 dez. 2022.

FALLET, A. G. A.; FEITOSA FILHO, A. F. Regime não cumulativo das contribuições – principais aspectos controvertidos quanto ao conceito de insumo para fins de creditamento da atividade comercial. **Revista Direito Tributário Atual**, [s. l.], n. 44, p. 53-89, 2020.

Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/44-2020/regime-nao-cumulativo-das-contribuicoes-principais-aspectos-controvertidos-quanto-ao-conceito-de-insumo-para-fins-de-creditamento-da-atividade-comercial/>. Acesso em: 01 nov. 2020.

FRASCINO, G. L. Conceito de insumo para Pis/Cofins: as incertezas continuam. **Jota.info**, São Paulo, 07 jul. 2019, 09:24. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/conceito-de-insumo-para-pis-cofins-as-incertezas-continuam-07072019>.

Acesso em: 01 nov. 2020.

LÜDKE, M.; ANDRÉ, M. E. D. A. **Pesquisa em educação**: abordagens qualitativas. São Paulo: EPU, 1986.

PRZEPIORKA, M.; TAKANO, C. A.; GOMES, D. de P.; GOMES, E. de P. Um novo capítulo na definição de insumo para cálculo de PIS/Cofins. **Conjur.com.br**, São Paulo, 27 set. 2019, 12:54. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-set-27/opiniao-capitulo-definicao-insumo-piscofins>. Acesso em: 31 out. de 2020.

SILVA, E. L.; MENEZES, E. M. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. 3. ed. Florianópolis: Laboratório de Ensino a Distância da UFSC, 2001. Disponível em: <https://cursos.unipampa.edu.br/cursos/ppgcb/files/2011/03/Metodologia-da-Pesquisa-3a-edicao.pdf>. Acesso em: 08 dez. 2022.

STRAUSS, A.; CORBIN, J. Grounded theory methodology. *In*: DENZIN, N. K.; LINCOLN, Yvonna S. (eds.). **Handbook of qualitative research**. Thousand Oaks: SAGE Publications, 1998.

YIN, R. K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. Porto Alegre: Bookman, 2005.