

# A DEDUÇÃO DAS DESPESAS COM A LGPD PARA CÁLCULO DE PIS/COFINS

*Betina Treiger Gruppenmacher*<sup>1</sup>

## 1. INTRODUÇÃO

O PIS e a COFINS são contribuições cuja instituição, pela União, tem fundamento nos artigos 149 e 195, ambos da Constituição Federal<sup>2</sup>. No artigo 149 encontra-se a regra atributiva

---

1. Advogada. Professora Titular de Direito Tributário da UFPR. Doutora pela UFPR. Pós-Doutora pela Universidade de Lisboa.

2. Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. 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: a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; b) a receita ou o faturamento; c) o lucro; II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; III - sobre a receita de concursos de prognósticos; IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

de competência e no artigo 195 a previsão de sua materialidade. Embora sejam tributos com vocação para incidência plurifásica, inicialmente não havia previsão constitucional para a sua não-cumulatividade, a qual foi introduzida pela EC nº 42/2003, que agregou o §12 ao artigo 195 do texto constitucional e o fez nos seguintes termos:

Art. 195(...)

§12. A lei definirá os setores da atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos artigos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.

Depreende-se da interpretação do dispositivo transcrito que o constituinte impôs a observância da não-cumulatividade na cobrança do PIS e da COFINS (artigo 195, inciso I, b) e na importação (artigo 195, inciso IV), não tendo, esclarecido, no entanto, quais os setores da atividade econômica seriam por ela alcançados. Relegou, expressamente, tal tarefa ao legislador infraconstitucional.

Quanto à sistemática a ser observada para a realização da não-cumulatividade, o constituinte nada estabeleceu e, segundo pensamos, nem precisaria fazê-lo, pois o que pretendeu, em princípio, foi impedir a incidência “em cascata” das contribuições em questão.

Embora o constituinte não tenha sido explícito quanto à técnica a ser adotada para a não-cumulatividade destas contribuições, inicialmente a regulamentação do dispositivo constitucional estabeleceu que se daria com a exclusão dos créditos relativos aos custos de bens e serviços que contribuem para obtenção da receita e do faturamento.

Ainda o legislador infraconstitucional, a pretexto de estabelecer quais os setores da atividade econômica seriam alcançados pela sistemática não-cumulativa, nos termos do quanto previsto na Constituição Federal, editou as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, nas quais estabeleceu a possibilidade de creditamento em relação aos custos de bens e serviços

utilizados como insumos na prestação de serviços e no fabrico de produtos destinados à venda<sup>3</sup>. Ao mesmo tempo elevou as alíquotas então em vigor, o que fez com o nítido intento de compensar a perda de arrecadação que se daria a partir da implementação da sistemática não-cumulativa, além de estabelecer quais as hipóteses em que o crédito não poderia ser apropriado para fins de abatimento do tributo devido.

Pensamos que, embora tal previsão fosse desnecessária, porque, uma vez definido pelo legislador que a sistemática da não-cumulatividade para a PIS e para a COFINS se daria com o abatimento dos custos que contribuem direta ou indiretamente para obtenção da receita e do faturamento, o que o legislador pretendeu foi explicitar a disposição constitucional e, de fato, logrou êxito em seu objetivo, dado o fato de que não ampliou nem restringiu o comando constitucional.

Ocorre, entretanto, que mais uma vez imbuída de seus propósitos estritamente arrecadatórios e sob a usual justificativa

---

3. Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; III - (VETADO) IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa; V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte -SIMPLES; VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária; VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei. IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. X - Vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

de interpretar a lei, como se tal comportamento fosse possível e legítimo em nosso ordenamento positivo, a Receita Federal do Brasil editou a IN SRF 247/2002<sup>4</sup> (com redação dada pela IN SRF 358/2003) e a IN SRF 404/2004<sup>5</sup>, nas quais atribuiu interpretação restritiva ao termo “insumos” previsto nas Leis n<sup>o</sup>s 10.637/2002 e 10.833/2003, equiparando-o àquele contemplado na legislação do IPI.

Tais instruções normativas, que foram revogadas pela Instrução Normativa n<sup>o</sup> 1911/2019 estavam inquinadas pelo vício insanável da inconstitucionalidade, a uma, por agredirem o princípio da legalidade, a duas, por restringirem desautorizadamente a não-cumulatividade, excesso este que, inclusive, não foi cometido pelo legislador ordinário ao editar as Leis n<sup>o</sup>s 10.637/2002 e 10.833/2003, a três, por pretenderem interpretar a lei, o que, definitivamente, não é tarefa a ser desempenhada pelo “legislador”, em especial quando a função regulamentar é exercida pelo agente administrativo.

---

4. Artigo 66, § 5<sup>o</sup> da Instrução Normativa 247/2002. § 5<sup>o</sup> Para os efeitos da alínea “b” do inciso I do caput, entende-se como insumos: I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; II - utilizados na prestação de serviços: os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

5. Artigo 8<sup>o</sup>, §4<sup>o</sup> da Instrução Normativa SFR n<sup>o</sup> 404/2004 (...) § 4<sup>o</sup> Para os efeitos da alínea “b” do inciso I do caput, entende-se como insumos: I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; II - utilizados na prestação de serviços: a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; eb) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

## MEIO SÉCULO DE TRADIÇÃO

As referidas instruções normativas, assim como as soluções de consulta emitidas pela Receita Federal do Brasil mantiveram a interpretação de que os insumos passíveis de creditamento seriam aqueles consumidos ou desgastados no processo produtivo, nos termos da legislação do IPI, e, com tal interpretação, procuraram inviabilizar a apropriação de muitos dos créditos relativos aos custos incorridos na produção e fabrico de produtos destinados à venda futura, assim como aqueles realizados na prestação de serviços.

Mencionado entendimento tem sido paulatinamente superado em decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, e, em especial, em decisões judiciais, que, têm atribuído ao termo “insumos” seu verdadeiro sentido constitucional que, inclusive, foi definido no âmbito do Superior Tribunal de Justiça no recurso repetitivo RESP- 1221170 que fixou a tese do “teste da subtração”, tendo em vista os critérios da essencialidade e relevância do insumo para a consecução do objeto social, o que fez nos termos da ementa abaixo reproduzida.

EMENTA: TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015). 1. **Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo. 2. 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. 3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta**

extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI. 4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), asse-ntam-se as seguintes teses: **(a) é ilegal a disciplina de credita-mento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desen-volvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contri-buinte.** Destacamos

Embora tais decisões ainda sejam acanhadas em relação à amplitude que o termo pode assumir a partir da sua interpretação constitucional, não podemos deixar de registrar que houve uma evolução positiva no tema, especialmente com a edição da IN 1911/2019, que estabeleceu, nos termos do referido recurso repetitivo, que os bens e serviços a serem conside-rados para fins de não-cumulatividade são aqueles essenciais e relevantes<sup>6</sup>, que, segundo interpretado pelo CARF, são a que-les cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo e da prestação do serviço, comprometen-do a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica<sup>7</sup>.

---

6. Art. 171. Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores das aquisições, efetuadas no mês, de (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21):

I - bens e serviços, utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; e II - bens e serviços, utilizados como insumo na presta-ção de serviços.

7. Turma: Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção. Câmara: Terceira. Câmara. Seção: Terceira Seção De Julgamento. Data da sessão: Tue Sep 22 00:00:00 UTC2020.Data da publicação: Wed Nov 11 00:00:00 UTC 2020 Ementa: AS-SUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2005 a 28/02/2005 CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO.

## **2. A NÃO-CUMULATIVIDADE NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

Muito se discute se a não-cumulatividade é uma técnica de tributação ou um princípio tributário. Abstraído tal embate que pouco ou nenhum interesse tem para os fins do presente estudo, é importante registrar que a não-cumulatividade garante a não incidência de tributo sobre tributo, o que, em nosso sistema, agrediria os princípios da igualdade, capacidade contributiva, vedação da cobrança de tributos com efeito de confisco, o da segurança jurídica, entre outros.

A observância da não-cumulatividade está prevista, de forma explícita, na Constituição Federal, relativamente ao ICMS, ao IPI e à contribuição ao PIS e à COFINS.

Relevante perquirir qual foi o objetivo do constituinte ao inserir a não-cumulatividade no texto constitucional, a ser observada, sobretudo, em relação aos tributos plurifásicos.

No que tange ao ICMS, a interpretação sistemática dos dispositivos que compõem o sistema constitucional tributário, conduz a conclusão de que, por não ser um imposto que incide sobre o valor acrescido ao preço do produto em cada uma das operações da cadeia de circulação econômica, – pois o seu pressuposto de fato é a operação de circulação de mercadorias –, foi necessário criar um mecanismo que impedisse a incidência de imposto sobre imposto e a não-cumulatividade foi a técnica idealizada pelo constituinte para evitar tal situação, que revelaria, sem dúvida, uma tributação confiscatória e, nessa medida, atentatória ao princípio da capacidade contributiva.

Embora a não-cumulatividade vise preservar as bases tributáveis da múltipla incidência, referida técnica impôs a criação de uma sistemática extremamente complexa para sua

---

APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho. Devem ser revertidas as glosas de créditos relacionadas com dispêndios considerados essenciais ao processo produtivo.

concretização, razão pela qual hoje é um dos grandes males que acomete o sistema tributário brasileiro, especialmente se uma ou mais etapas do ciclo de circulação econômica estiverem alcançadas por preceito desonerativo.

No que concerne ao ICMS e ao IPI<sup>8</sup>, o texto constitucional impõe que sejam abatidos em cada operação os valores referentes aos tributos pagos na operação anterior, o que evita que o tributo incida “em cascata”. Noutra giro semântico, impede a múltipla incidência sobre a mesma base tributável.

Destacamos que, no Brasil, os impostos sujeitos à observância da não-cumulatividade (ICMS e IPI) incidem quando da saída dos produtos do estabelecimento comercial ou industrial, repercutindo economicamente sobre o preço do produto e, por esta razão, convertendo-se em crédito a ser abatido em operações futuras.

Dado tal fenômeno de índole financeira, a Constituição Federal impõe a “compensação” como mecanismo para evitar a incidência cumulativa. Realizada a compensação ou abatimento dos valores devidos pelo sujeito passivo, com os valores pagos nas operações anteriores, o resultado revelará uma tributação incidente apenas sobre o valor agregado, não obstante não seja esta a hipótese de incidência do tributo. Embora o ICMS não seja um imposto que incida sobre o lucro, tal técnica permite que a tributação alcance, com exclusividade, a “manifestação de riqueza” inerente a cada uma das operações em questão.

Em uma primeira análise, o sistema parece perfeito e adequado ao seu propósito desonerativo, no entanto, como afirmamos, revela extrema complexidade e pode ser imperfeito, sobretudo porque a Constituição fala em “montante

---

8. Art. 153. (...) § 3º - O imposto previsto no inciso IV: (...) II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores; (...). Art. 155. (...) § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

cobrado nas operações anteriores”, quando, muitas vezes, “as operações anteriores” são isentas, imunes ou diferidas.

Quanto à contribuição ao PIS e à COFINS, o objetivo da técnica não-cumulativa é o mesmo que o buscado nos referidos impostos, qual seja, evitar a múltipla incidência sobre uma mesma manifestação de riqueza. No entanto, não se considera, para tal fim, o tributo efetivamente pago na operação anterior, mas o que teria sido pago a título das referidas contribuições em relação aos insumos utilizados para obtenção de faturamento e/ou receita.

Importa ressaltar que a tributação incidente nas operações anteriores não possui qualquer relevância para o aproveitamento de créditos no que concerne à não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

Assim, embora o propósito perseguindo pelo constituinte, quando estabeleceu a sistemática não-cumulativa para o PIS e para a COFINS tenha sido o mesmo que aquele buscado quando estabeleceu a não-cumulatividade para o ICMS e bem assim para o IPI, há uma distinção de forma entre ambas, fruto da diferença das respectivas materialidades.

Enquanto no IPI e no ICMS o crédito a ser apropriado é, como regra, aquele destacado no documento fiscal de aquisição, nas contribuições ao PIS e à COFINS tal dado não é adotado como indicador do crédito a ser apropriado. O crédito, como ponderamos, é apurado a partir da aplicação do percentual de 9,25% sobre valor dos insumos empregados no processo produtivo e na prestação de serviços, além das demais despesas previstas no artigo 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Assim, desde logo, é possível afirmar, que as sistemáticas não-cumulativas em questão embora busquem alcançar o mesmo objetivo, que é a não incidência de tributo sobre tributo, na essência, são de todo distintas, dada a diferença das materialidades dos tributos referidos.

O critério material do ICMS abarca operações de circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte

interestadual, intermunicipal e de comunicação. O do IPI, operações com produtos industrializados. O da contribuição ao PIS e à COFINS alcança o faturamento e a receita. Consideradas referidas materialidades, a não-cumulatividade do ICMS e do IPI *busca a redução do preço, como consequência da desoneração da produção e circulação de bens, enquanto a não-cumulatividade do PIS e da COFINS busca a desoneração do faturamento.*

Tal pressuposto é bastante em si mesmo para concluirmos que a não-cumulatividade não pode ser construída sobre as mesmas bases e elementos para todos os tributos em questão. Guardadas as suas peculiaridades, a sistemática a ser adotada, no entanto, há de obedecer aos pressupostos de fato dos respectivos arquétipos constitucionais.

O que queremos afirmar é que a materialidade dos tributos deve orientar a sistemática não-cumulativa a ser adotada, não se podendo tomar de empréstimo os elementos realizadores da não-cumulatividade do IPI e do ICMS e aplicá-los pura e simplesmente ao PIS e à COFINS, como fez o “legislador” ao editar a IN 247/2002 e a IN 404/2004, as quais estabeleciam, enquanto vigoraram, como insumos, para fins de creditamento, apenas bens e serviços consumidos na produção ou fabricação de produto destinado à venda e na prestação de serviços.

Importante ressaltar, que dado o seu caráter principiológico, a não-cumulatividade tem eficácia plena e aplicabilidade imediata.

Quanto ao ICMS, embora haja na Constituição Federal regra estabelecendo caber à lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto, referida disciplina em nada pode restringir a garantia constitucional de não-cumulatividade. Assim como afirmamos em relação ao IPI, também em relação ao PIS e à COFINS, a não-cumulatividade é regra autoaplicável que não pode ser restringida pela legislação infraconstitucional.<sup>9</sup>

---

9. José Eduardo Soares de Mello pondera a respeito: “Assim, é de se questionar: qual

Relativamente ao IPI e às contribuições ao PIS e à COFINS, o constituinte não faz qualquer referência à lei quando estabelece a não-cumulatividade, pelo que, dúvidas não restam de que a legislação infraconstitucional não pode, em nenhuma hipótese, limitar tal garantia constitucional.

A legislação pode, quando muito, disciplinar como se dará a desoneração do preço (ICMS e IPI) e do faturamento (PIS e COFINS), sem, no entanto, mitigar a regra da compensação ínsita à não-cumulatividade.

No caso do PIS e da COFINS, a lei deverá apontar, sem estabelecer restrições à desoneração do faturamento, os parâmetros a serem adotados para implementação da respectiva técnica não-cumulativa.

Ocorre que, quanto ao IPI, o legislador, ao disciplinar a sua cobrança, estabeleceu o que é considerado insumo necessário à industrialização e passível de abatimento para fins de não-cumulatividade e o fez considerando, evidentemente, que o que há de ser alcançado é a desoneração do preço do produto.

Embora o comando constitucional que prevê a não cumulatividade do IPI seja auto aplicável e, nesta medida,

---

o campo dessa competência outorgada pelo Constituinte ao legislador ordinário? Já assentamos precedentemente nosso entendimento de que a regra insculpida no princípio da não-cumulatividade constitui norma de hierarquia constitucional autoaplicável, de maneira que pelos seus próprios contornos é possível implementar-se o comando, sem a necessidade de quaisquer outras normas regulamentadoras. A norma complementar, portanto, editada com fulcro no inc. XII, letra c, do art. 155 da CF que restringir o âmbito de abrangência do comando constitucional, evidentemente, estará viciada. A norma complementar, na hipótese, serve apenas e tão-somente para explicitar o conteúdo do dispositivo constitucional. Sua função é meramente explicitadora da forma através da qual se deverá operacionalizar a compensação afeta ao princípio da não-cumulatividade, uma vez que, como já se viu, ela não se circunscreve nas regras do Código Civil ou do art. 156, II, do CTN. Importante ressaltar que a não-cumulatividade tem que ser rigorosamente obedecida, segundo os lineamentos constitucionais. O legislador não poderá, sob pretexto algum, introduzir qualquer tipo de modificação tendente, ao mínimo que seja, à restrição de tais limites. Compete-lhe, única e exclusivamente, explicitar os seus contornos, conferindo-lhe plena operacionalidade, mas nunca traçar regras que comprometam sua eficácia." MELLO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Francisco Luiz. A não-cumulatividade tributária: (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS). São Paulo. Dialética. 2008. p. 129.

independa de regulamentação, há de se reconhecer que o legislador, ao estabelecer o que pode ser considerado insumo para fins de não-cumulatividade, não restringiu a referida garantia constitucional, na medida em que considerou como insumo os *produtos que sofrem desgaste ou são consumidos durante o processo industrial*, o que, de fato, está em consonância com a materialidade do respectivo imposto.<sup>10</sup>

Tal não foi, no entanto, o que estabeleceram as IN 247/2002 e da IN 404/2004, que, ao tomar de empréstimo o conceito de insumo para fins de não-cumulatividade do IPI, restringiram, não só a previsão constitucional, como também o disposto nas Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, as quais, inclusive, limitam-se a estabelecer como parâmetro para a não-cumulatividade do PIS e da COFINS a possibilidade de creditamento em relação a bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na fabricação de bens destinados à venda.

Ao estabelecer irrestritamente que os créditos de todos os bens e serviços empregados como insumos no processo produtivo podem ser considerados para fins de abatimento do faturamento, o legislador ordinário desempenhou a contento a função que lhe foi reservada pela Constituição, sem restringir ou ampliar a previsão de não-cumulatividade.

As restrições em referência como anteriormente exposto, estavam em instruções normativas da Receita Federal do Brasil de inferior hierarquia, cuja ilegalidade foi reconhecida em sede de recurso repetitivo pelo STJ (RESP- 1221170), em decisões do CARF que pretendem aplicar a tese fixada no acórdão em questão e, em certa medida, no que está previsto na IN 1911/2019.

---

10. Decreto 7212/2010: Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 25): I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

### **3. O CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS E OS GASTOS COM A LGPD**

A busca da definição de insumo para fins de creditamento de PIS e COFINS passa, necessariamente, pela tarefa de descortinar o conteúdo e abrangência do quanto disposto no artigo 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, relativamente aos bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e no processo fabril de produtos destinados à comercialização.

Inicialmente pensamos ser de todo relevante distinguir o ato de conceituar do ato de definir.

Embora na literatura, de forma geral, e na doutrina jurídica, de forma especial, os termos “conceito” e “definição” sejam muitas vezes empregados como sinônimos, gramaticalmente não têm o mesmo significado.

Conceito é a compreensão que alguém tem de uma palavra, noção, concepção, ideia. Da interpretação sistemática das normas constitucionais extraem-se os conceitos dos termos e expressões que compõem o critério material das regras-matrizes de incidência dos tributos previstos no Sistema Constitucional Tributário. Ao estabelecer os conceitos constitucionais, o constituinte limitou a atividade do legislador ordinário quanto ao campo material dos tributos quando da sua instituição por lei ordinária ou complementar.

Já a definição, usualmente estabelecida em nível infraconstitucional, é a operação linguística que busca a determinação clara e precisa de um conceito ou de um objeto<sup>11</sup>.

Assim, a definição tem o condão de precisar os elementos genericamente estabelecidos nos conceitos.

---

11 **Dicionário Houaiss da Língua Português.** São Paulo.Ed.Objetiva.p.926.

Quanto aos insumos passíveis de consideração para fins de abatimento de créditos do faturamento e da receita, com o propósito de obtenção do montante do tributo a ser pago a título de PIS e COFINS, o seu conceito, assim como a sua definição, tem matriz constitucional e *abarcam tudo que seja essencial e relevante para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.*

Merece reprodução trecho do voto condutor da Ministra Regina Helena Costa (fl. 14) do recurso repetitivo-RESP- 1221170:

O critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, 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 (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Conforme ponderamos anteriormente, a aceção de insumos para fins de creditamento das referidas contribuições deve acompanhar a inteligência que se faz da regra constitucional que prevê a não-cumulatividade (artigo 196, § 12º), que deve ser sistematicamente interpretada com a regra atributiva de competência (artigo 149) e com aquela que estabelece as respectivas materialidades (artigo 195, I, b).

A exegese conjunta de todos estes dispositivos conduz à conclusão de que, sendo o PIS e a COFINS contribuições que incidem sobre o faturamento e a receita, a não-cumulatividade impõe a criação de mecanismos de desoneração das referidas exações, de modo que, como consequência, não haja

sobreposição de incidências sobre uma mesma base tributável, sobre uma mesma riqueza.

A busca da definição de “insumos” com o propósito de desvendar o seu significado mais abrangente, passa pela investigação de seu sentido ínsito.

O dicionário Houaiss da língua portuguesa aponta os sentidos econômico e etimológico de insumo e bem assim a sua origem na língua inglesa, o que faz nos seguintes termos: “**insumo** s.m. (1975 cf. AF) ECON cada um dos elementos (matéria-prima, equipamentos, capital, horas de trabalho etc.) necessários para produzir mercadorias ou serviços; input. ETIM prov. subst. depreendido do v. lat. insúmo, is, úmpsi, úmptum ou úmtum, mère ‘tomar, invadir; despender, gastar; fig. empregar em consagrar a’; segundo AF, trad. do ing. input p.ana. com o port. Consumo”.<sup>12</sup>

Maria Helena Diniz, ao definir o termo insumo em seu Dicionário Jurídico, adota compreensão similar:

INSUMO. Economia Política. 1. Despesas e investimentos que contribuem para um resultado ou para obtenção de uma mercadoria ou produto até o consumo final. 2. É tudo aquilo que entra (input), em contraposição ao produto (output), que é o que sai. 3. Trata-se de combinação de fatores de produção, diretos (matéria-prima) e indiretos (mão-de-obra, energia, tributos), que entrem na elaboração de certa quantidade de bens e serviços.<sup>13</sup>

Conforme se verifica das definições ora reproduzidas, o termo insumo tem origem na palavra “input” que por sua vez significa tudo que entra ou compõe um processo. Economicamente, insumo é tudo que é necessário para produzir uma mercadoria, inclusive as horas de trabalho dispendidas. Etimologicamente o significado é “gastar”.

---

12. HOUAISS, Antonio. VILLAR, Mauro de Salles. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001. p. 1629.

13. DINIZ, Maria Helena apud PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Fundamentos do PIS e da COFINS e o regime da não-cumulatividade**. São Paulo: MP Editora, 2007 p.112.

Estas três acepções, ao mesmo tempo que nos permitem desvendar o conteúdo intrínseco do termo, permitem a construção de seu sentido amplo.

A interpretação do artigo 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 permite concluir que o legislador ordinário definiu insumo, para fins de não-cumulatividade, agregando o seu sentido econômico ao etimológico, sem deixar de considerar o seu significado e origem na língua inglesa.

Definiu-o, portanto, em absoluta consonância com o regramento constitucional da matéria, tanto que considerou serviços como sendo insumos para fins de não-cumulatividade, o que autoriza concluirmos que todos os custos e despesas, necessários à obtenção do faturamento e geração de receita, inclusive aqueles realizados com a prestação de serviços, constituem créditos passíveis de apropriação.

Merecem referência as palavras de Natanael Martins a propósito do tema:

Entretanto, pode-se desde logo afirmar que, com certeza, o conceito de insumo, contemplado na sistemática não-cumulativa do PIS/COFINS está relacionado ao fato de determinado bem ou serviço ter sido utilizado, ainda que de forma indireta, na atividade de fabricação do produto ou com a finalidade de prestar um determinado serviço.<sup>14</sup>

*Assim, não de ser considerados insumos para fins de crédito de PIS e COFINS, todos os custos essenciais e relevantes para a produção de bens e para a prestação de serviços.*

A única acepção constitucional admissível do termo é aquela que considera o aspecto funcional da despesa realizada. Se o custo se deu com o propósito de obter e incrementar o faturamento, tal custo há de ser considerado como insumo para fins de aproveitamento de crédito e abatimento.

---

14. MARTINS, Natanael. **O conceito de insumos na sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS.** In **PIS-COFINS- Questões Atuais e Polêmicas.** São Paulo: Quartier Latin, 2005.p. 207.

Na linha de tal entendimento, pensamos que se inserem no conceito de insumos as despesas com corretagem, comissões, publicidade, manutenção de equipamentos, assistência técnica, inclusive com serviços terceirizados, tais como o de limpeza, vigilância e monitoramento, transporte e logística e armazenagem e aqueles empregados para atendimento da Lei Geral de Proteção de Dados- LGPD.

A posição da Fazenda Pública, quanto ao conceito de insumo, imediatamente após a instituição da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, pela Constituição Federal, à qual se seguiu a edição das Leis n<sup>os</sup> 10.637/2002 e 10.833/2003, foi extremamente restritiva e, como já reiteradamente exposto, adotava o conceito de insumo tal qual previsto na legislação do IPI, até que com a superveniência da decisão do recurso repetitivo-RESP- 1221170 este cenário sofreu uma alteração positiva.

Reverso seu entendimento inicial, segundo o qual o conceito de insumo, nos termos da legislação do IPI deve prevalecer para fins de não-cumulatividade do PIS e da COFINS, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF tem alterado tal compreensão.<sup>15</sup>

---

15. Número do processo: 10120.909432/2011-36.Turma: Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção. Câmara: Terceira Câmara. Seção: Terceira Seção De Julgamento/Data da sessão: Tue Jan 28 00:00:00 UTC 2020.Data da publicação: Fri May 15 00:00:00 UTC 2020.Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005 CONCEITO DE INSUMOS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. São insumos, para efeitos do inciso II do artigo 3º da lei n<sup>o</sup> 10.637/2002, todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e à prestação de serviços para a obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, podendo ser empregados direta ou indiretamente no processo produtivo, cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo e da prestação do serviço, comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica. Desta forma, deve ser estabelecida a relação da essencialidade do insumo (considerando-se a imprescindibilidade e a relevância/importância de determinado bem ou serviço, dentro do processo produtivo, para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela pessoa jurídica) com o objeto social da empresa, para que se possa aferir se o dispêndio realizado pode ou não gerar créditos na sistemática da não cumulatividade, Sendo esta a posição do STJ, externada no voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, ao julgar o RE n<sup>o</sup> 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, ao qual está submetido este CARF, por força do § 2º do Artigo 62 do Regimento Interno do CARF. DISPÊNDIOS COM

Assim, se compreendem no conceito de insumo os fatores diretos e indiretos que sejam essenciais e relevantes para a produção de bens e para a prestação de serviços, entre outros a energia, comissões, publicidade e os custos incorridos no atendimento à Lei Geral de Proteção de Dados, em especial aqueles necessários para aquisição de sistemas operacionais, ficando ressalvados os custos com assessoria profissional para compreensão e interpretação da referida lei.

Impõe-se destacar que a conclusão acima está em consonância com o disposto no artigo 172 da IN 1911/2019, que estabelece serem insumos essenciais e relevantes ao processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços aqueles decorrentes de imposição legal, no que se inserem aqueles necessários ao cumprimento da LGPD.

Art. 172. Para efeitos do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes, que integram o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637,

---

FRETE. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS. Uma vez que o valor do frete na aquisição de insumos é tributado pela Contribuição ao PIS/PASEP, os gastos com frete se incluem no custo de aquisição e, portanto, são passíveis de gerar créditos na não cumulatividade. DISPÊNDIOS COM FRETE. FRETE SOBRE TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA PESSOA JURÍDICA. A transferência de insumos entre os estabelecimentos da pessoa jurídica se mostra, diante da atividade desempenhada, se mostra essencial para a manutenção do processo produtivo, portanto capaz de gerar créditos na não cumulatividade. DISPÊNDIOS COM SERVIÇO DE ARMAZENAGEM E DESESTIVA (DESCARGA) Para o desempenho da atividade da recorrente, os gastos com armazenagem e desestiva de insumos para produção de adubos e congêneres se tornam essenciais para manutenção do processo produtivo, gerando créditos na não cumulatividade. GASTOS COM EMBALAGEM PARA ACONDICIONAMENTO. Os gastos com acondicionamento dos produtos constituem-se em gastos essenciais para o processo produtivo, diante da atividade exercida, portanto geradores de crédito na não cumulatividade. GASTOS COM ANÁLISES LABORATORIAIS. COMPONENTES PARA FABRICAÇÃO DE ADUBOS E FERTILIZANTES. Diante da atividade exercida, de produção e comércio de adubos e fertilizantes, as análises laboratoriais se tornam imprescindíveis para a manutenção da qualidade do processo produtivo. GASTOS COM MATERIAIS DE SEGURANÇA OBRIGATÓRIO POR LEI PARA MANUSEIO DO PRODUTO FABRICADO. Materiais de segurança de uso obrigatório pela legislação trabalhista, para manuseio do produto fabricado, se tornam gastos essenciais para o processo produtivo, pois que indispensáveis.

## MEIO SÉCULO DE TRADIÇÃO

de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

I - bens ou serviços que, mesmo utilizados após a finalização do processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços, tenham sua utilização decorrente de imposição legal;

A Lei nº 13.709/2018 (Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais - LGPD) instituiu uma série de requisitos obrigatórios para o tratamento de dados pessoais pelas pessoas jurídicas, que, portanto, devem necessariamente investir na implementação de programas que atendam esse Diploma legal, sob pena de estarem sujeitos a sanções administrativas pela Autoridade Nacional de Proteção de Dados (ANPD).

Destacamos que a observância à referida lei é absolutamente essencial ao desempenho da atividade econômica seja na de produção de bens ou na de prestação de serviços, motivo pelo qual torna-se relevante a análise quanto à possibilidade de creditamento para fins de apuração de PIS e COFINS dos custos incorridos com o seu cumprimento. O que se buscar desvelar é se os gastos para a adequação das empresas às regras da LGPD se enquadram no conceito de insumo previsto nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que introduziram a sistemática da não-cumulatividade para o PIS e a COFINS.

No que tange ao conceito de insumos que geram crédito para fins de não-cumulatividade de PIS e COFINS, como decidido pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ no julgamento do Recurso Especial repetitivo nº 1.221.170/PR (Temas 779 e 780<sup>16</sup>), para se aferir se a despesa é ou não insumo, devem ser

---

16. (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) 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.

observados os critérios da essencialidade e relevância dos bens e serviços para o desenvolvimento da atividade empresarial.

Nesse sentido, em decisão ainda isolada, porém digna de nota, um magistrado da Justiça Federal do Mato Grosso do Sul, adotando o “teste da subtração” do insumo para aferir a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, prolatou decisão favorável aos contribuintes, nos autos no mandado de segurança nº 5003440-04.2021.4.03.6000, em que reconheceu que as despesas com o cumprimento das normas da LGPD são insumos, e assegurou o direito a apropriação de créditos pela empresa impetrante, pois entendeu que os referidos custos são investimentos obrigatórios, necessários e imprescindíveis ao alcance dos objetivos comerciais.

Dada a clareza e pertinência suas palavras merecem reprodução:

No caso dos autos, pretende a autora considerar como insumos os gastos necessários ao cumprimento das obrigações relacionadas com a Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais – LGPD (Lei nº 13.909, de 14 de agosto de 2018).

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

Trata-se de importante decisão cuja compreensão é a única compatível com o propósito almejado pela Constituição Federal, qual seja, o respeito ao princípio da capacidade contributiva, pelo que esperamos que seja amplamente adotada nos âmbitos administrativo e judicial.

#### **4. A MÃO-DE-OBRA E A SUA DEDUTIBILIDADE DO PIS E DA COFINS.**

Afirmamos em linhas anteriores que dada a distinção absoluta das materialidades do IPI e do ICMS, comparativamente à materialidade do PIS e da COFINS, não se admite a adoção da definição de insumo construída pela legislação daqueles tributos, em especial a do IPI, para fins de não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

Tal argumento sofre relativização, no entanto, se o parâmetro a ser adotado for a disciplina jurídica do imposto sobre a renda da pessoa jurídica (IRPJ), já que o pressuposto de fato para incidência do referido imposto assemelha-se ao pressuposto de fato para a incidência do PIS e da COFINS.

É certo que o fato “auferir renda” guarda semelhança com o fato “auferir receita” e ainda com “faturar”, razão pela qual, é perfeitamente admissível tomar de empréstimo a regulamentação IRPJ com o objetivo de precisar a natureza dos insumos a serem abatidos na apuração da contribuição ao PIS e à COFINS, devidos pelo produtor de bens destinados a venda e pelo prestador de serviços, embora, reafirmamos, tal se mostre desnecessário posto que o conceito de insumos e bem assim a sua definição, com vistas a realizar a respectiva não cumulatividade, é dedutível do próprio texto constitucional.

Entendemos para os fins do presente estudo, que diante da incerteza quanto à condição de serem bens ou serviços considerados insumos, para fins de apuração de PIS e COFINS, a solução pode ser buscada na regulamentação do IRPJ, que assim dispõe nos artigos 290 e 299 do Decreto nº 3.000/1999<sup>17</sup>.

---

17. “Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º):

I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;

II - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;

III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;

Cientes de que este é um tema bastante sensível e polêmico já que o Superior Tribunal de Justiça e bem assim o CARF<sup>18</sup> já firmaram entendimento no sentido de que os custos com a mão-de-obra não podem ser considerados para fins de não-cumulatividade na apuração do valor devido a título de PIS e COFINS, discordamos, no entanto, do referido entendimento<sup>19</sup>.

---

IV - os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;

V - os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

Parágrafo único. A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda a cinco por cento do custo total dos produtos vendidos no período de apuração anterior, poderá ser registrada diretamente como custo (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 2º).”

“Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.”

18. Número do processo: 19396.720002/2018-88.Turma: Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção Câmara: Terceira Câmara. Seção: Terceira Seção De Julgamento. Data da sessão: Tue Nov 17 00:00:00 UTC 2020.Data da publicação: Tue Dec 22 00:00:00 UTC 2020.Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014 NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. FOLHA DE SALÁRIOS. VEDAÇÃO LEGAL. Não dará direito a crédito o valor de mão-de-obra paga a pessoa física, por expressa vedação legal. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. VALE-ALIMENTAÇÃO. VALE-TRANSPORTE. Para fins de cálculo dos créditos de que trata o inciso X do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, são considerados os dispêndios com vale-transporte e vale-alimentação, relativos à mão-de-obra empregada nas atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção, não cabendo a apuração de créditos decorrentes destes dispêndios em relação a outras atividades exercidas pela pessoa jurídica. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014 NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. FOLHA DE SALÁRIOS. VEDAÇÃO LEGAL. Não dará direito a crédito o valor de mão-de-obra paga a pessoa física, por expressa vedação legal. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. VALE-ALIMENTAÇÃO. VALE-TRANSPORTE. Para fins de cálculo dos créditos de que trata o inciso X do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, são considerados os dispêndios com vale-transporte e vale-alimentação, relativos à mão-de-obra empregada nas atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção, não cabendo a apuração de créditos decorrentes destes dispêndios em relação a outras atividades exercidas pela pessoa jurídica.

19. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CREDITAMENTO. INSUMOS. ATIVIDADE-FIM. MÃO DE OBRA PESSOA FÍSICA. VEDAÇÃO.

Entendemos que a mão-de-obra empregada na prestação de serviços, como aquela necessária à produção de bens ou à prestação de serviços é absolutamente essencial e relevante e, portanto, insere-se no conceito e na definição de insumo, eis que não há produção de bens ou prestação de serviços que se dê sem a atuação de pessoas.

Em maior ou menor proporção, a depender do nível de automação da empresa produtora de bens ou daquela prestadora de serviços, a despesa com mão-de-obra será mais ou menos expressiva, mas será sempre uma realidade inquestionável. Até

---

AUSÊNCIA DE OFENSA AO ART. 1.022 DO CPC. PRECEDENTES. SÚMULA 83/STJ 1. Cuida-se de inconformismo contra acórdão do Tribunal de origem que entendeu inexistir direito líquido e certo ao creditamento do PIS e da Cofins de despesas, insumos, custos e bens não previstos nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, mesmo porque, tratando-se de hipótese de exclusão do crédito tributário, há de ser observada a literalidade da norma, ex vi das disposições do inciso I do artigo 111 do CTN. 2. A parte recorrente, nas razões do Recurso Especial, sustenta que ocorreu, além de divergência jurisprudencial, violação dos arts. 489, §1º, IV, e 1.022 do Código de Processo Civil, art. 3º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 e art. 110 do Código Tributário Nacional, sob o argumento de que houve omissão do julgado. Quanto ao mérito, pugna pelo direito de utilizar os valores pagos a título de mão de obra (salários) como créditos (insumos) para fins de apuração do PIS e da Cofins no regime não cumulativo (Leis 10.637/2002 e 10.833/2003). 3. Não se configura a ofensa ao art. 1.022 do Código de Processo Civil quando o Tribunal de origem julga integralmente a lide e soluciona a controvérsia. O órgão julgador não é obrigado a rebater, um a um, todos os argumentos trazidos pelas partes em defesa da tese que apresentaram. Deve apenas enfrentar a demanda, observando as questões relevantes e imprescindíveis à sua resolução. Nesse sentido: REsp 927.216/RS, Segunda Turma, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJ de 13/8/2007; e REsp 855.073/SC, Primeira Turma, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, DJ de 28/6/2007. 4. Quanto ao mérito, o entendimento consolidado no STJ é de que a mão de obra de pessoa física não gera direito a creditamento, ante a expressa vedação contida no art. 3º, § 2º, inciso I, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, uma vez que, “para fins de creditamento de PIS e COFINS (art. 3º, II, da Leis 10.637/2002 e 10.833/2003), a ideia de insumos, ainda que na sua acepção mais ampla, está relacionada com os elementos essenciais à realização da atividade fim da empresa. Nesse sentido: AgRg no REsp 1.230.441/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 18/9/2013”; AgRg no REsp 1.244.507/SC, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 21/11/2013, DJe 29/11/2013, e EDcl nos EDcl no AgRg no REsp 1.238.358/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 7/5/2015, DJe 22/5/2015). 5. Verifica-se que o Tribunal a quo decidiu de acordo com a jurisprudência do STJ, de modo que se aplica à espécie o enunciado da Súmula 83/STJ: “Não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida”. 6. Recurso Especial não provido. EMEN:(RESP - RECURSO ESPECIAL - 1734574 2018.00.75062-4, HERMAN BENJAMIN, STJ - SEGUNDA TURMA, DJE DATA:28/11/2018

porque, há de se ressaltar, ainda que o nível de automação seja grande, equipamentos não funcionam sem que alguém os opere.

Adotado tal parâmetro, pensamos que, embora as legislações do PIS e da COFINS excluam expressamente a mão-de-obra<sup>20</sup> como insumo para a finalidade de não-cumulatividade e que o STJ e o CARF, assim entendam, segundo pensamos nenhum custo está mais diretamente relacionado à produção de bens e, sobretudo, à prestação de serviços, que a mão-de-obra, razão pela qual, em tudo e por tudo, as respectivas despesas deveriam ser consideradas como crédito a ser abatido para fins de não-cumulatividade das contribuições em questão, inclusive aquela necessária a manejar os sistemas operacionais tendentes ao cumprimento da LGPD.

É certo que as leis que regulamentam a não-cumulatividade do PIS e da COFINS vedam de forma expressa o aproveitamento do crédito em relação à mão-de-obra, o que leva a administração fazendária, aplicando a lei de ofício, rejeitar qualquer possibilidade de aproveitamento de tais créditos na apuração do faturamento e da receita. No entanto, dadas as premissas adotadas no âmbito do presente estudo, entendemos que a limitação legal é inconstitucional porque a Constituição atribui ao legislador, apenas a incumbência de estabelecer os setores que se beneficiaram com a citada garantia. O legislador ordinário, extrapolando sua função constitucionalmente estabelecida, restringiu a não-cumulatividade ao introduzir expressamente limitações tal qual a vedação de aproveitamento de créditos de mão-de-obra de pessoa física.

---

20. Art. 3º § 2º da Lei nº 10.637/2002 (PIS): § 2º Não dará direito a crédito o valor: I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. Art. 3º § 2º da Lei nº 10.833/2003 (COFINS): § 2º Não dará direito a crédito o valor: I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

## MEIO SÉCULO DE TRADIÇÃO

Dada a condição da mão-de-obra de insumo inerente à produção de bens e à prestação de serviços, a vedação de aproveitamento dos respectivos créditos agride o disposto no artigo 195, §12, da Constituição Federal, o que a torna inconstitucional.

Importa destacar que o que as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 vedam é o aproveitamento de crédito em relação à mão-de-obra de pessoa física, o que sugere que créditos relativos aos custos com a folha de pagamentos não podem ser abatidos do montante do faturamento e da receita. A interpretação literal dos dispositivos vedatórios dos créditos em questão nos permite, contudo, concluir que quando a mão-de-obra for desempenhada por pessoa jurídica, o que alcança toda a gama de serviços terceirizados, a vedação é de todo inaplicável, podendo, os respectivos custos, serem considerados como crédito para fins de não-cumulatividade.

Não se discute que embora a prestação de serviços se dê por pessoa jurídica, quem de fato a desempenha em nome desta, são pessoas naturais. No entanto, se a Administração Fazendária Federal busca na legislação a acepção do conceito de insumos, dele afastando as vedações expressamente consignadas no texto normativo, então haverá de reconhecer que os serviços desempenhados por empresas “terceirizadas” não estão alcançados pela vedação de aproveitamento de crédito, posto que desempenhados por pessoas jurídicas, enquanto as leis fazem referência expressa à mão-de-obra desempenhada por pessoa física.

Inclusive é este o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Número do processo: 12893.000365/2008-71

Turma: Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção

Câmara: Terceira Câmara

Seção: Terceira Seção De Julgamento

Data da sessão: Tue Apr 27 00:00:00 UTC 2021

Data da publicação: Tue Jun 15 00:00:00 UTC 2021

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007 NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170-PR. O limite interpretativo do conceito de insumo para tomada de crédito no regime da não-cumulatividade da COFINS foi objeto de análise do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, julgado na sistemática dos recursos repetitivos. Assim, são insumos os bens e serviços utilizados diretamente ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços da empresa, que obedecem ao critério de relevância e essencialidade à atividade desempenhada pela empresa. A análise casuística demonstrou que os dispêndios com mão de obra terceirizada utilizada no processo produtivo permitem o creditamento a título de insumos (art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003). NÃO-CUMULATIVIDADE. TERCEIRIZAÇÃO. SERVIÇO DE EXPEDIÇÃO. TRANSPORTE INTERNO PARA CONFERÊNCIA DO PRODUTO ACABADO E POSTERIOR CARREGAMENTO PARA VENDA. CRÉDITO. POSSIBILIDADE. No tocante à Expedição, por estar relacionada ao transporte interno para conferência do produto acabado e carregamento para venda posterior, a autorização da tomada de crédito se dá com fundamento no art. 3º, IX c/c art. 15, II, da Lei nº 10.833/2003. Recurso Voluntário Provido.

Ainda que tal raciocínio pudesse ser questionado, ainda assim a dedução dos créditos relativos aos custos com mão-de-obra terceirizada ou aqueles decorrentes da folha de pagamentos, está autorizada, posto que se caracterizam como custo necessário ao desempenho da atividade produtiva e à manutenção da respectiva fonte produtora.

Para amparar o entendimento aqui manifestado importante buscar nos léxicos a definição de “mão-de-obra”, a fim de atestar a sua condição de insumo para o processo produtivo e para a prestação de serviços. De Plácido e Silva assim a definem:

MÃO-DE-OBRA. Assim se entende, na execução de qualquer trabalho ou obra, o esforço pessoal ou a ação pessoal do trabalhador ou obreiro, sem que se tome em conta o material empregado. Corresponde ao serviço simplesmente, necessário à feitura da obra, que se quer executar. A mão-de-obra tanto se entende a que é executada manualmente, como a mecânica. Em quaisquer dos casos, a mão-de-obra exprime somente o serviço para

## MEIO SÉCULO DE TRADIÇÃO

execução do trabalho ou da obra, não se computando nele o que for necessário para que seja executado.<sup>21</sup>

Também no dicionário Houaiss da língua portuguesa encontramos definição que vão ao encontro do entendimento aqui manifestado.

mão-de-obra. s.f. 1 trabalho manual por meio do qual se obtém um produto; ação de trabalhar na construção, na realização de algo; serviço <sua m. deixa muito a desejar> 2 custo de execução de uma obra ou de um produto; feitiço <m. barata> 2.1 ECON parte com que entra o trabalho no preço industrial de um produto; custo do trabalho operário na indústria 3 p.met. conjunto de assalariados, esp. Dos trabalhadores manuais, de empresa, indústria, região, país <a m. foi dispensada antes da conclusão dos trabalhos> <os empresários se valem do excesso de m. para abaixar os salários> 4 B infrm. tarefa ou trabalho complicado, que demanda muito empenho, intenso esforço <foi uma m. convencê-lo a participar dos festejos> <corrigir redação é uma m.> GRAM pl.: mãos-de-obra.<sup>22</sup>

Podemos afirmar, a partir das definições colacionadas, que são coincidentes o sentido etmológico e bem assim aquele atribuído pelas ciências jurídica e econômica ao vocábulo “mão-de-obra”, no sentido de que todos os léxicos reconhecem estar relacionado ao trabalho desempenhado em uma empresa e ao seu respectivo custo, alcançando o trabalho manual e o mecânico, o assalariado e o autônomo.

Há de se reconhecer, portanto, que a mão-de-obra é, definitivamente, o insumo de maior essencialidade e relevância para a obtenção de receita e bem assim de faturamento, representando, inclusive, o maior dispêndio de uma empresa, razão pela qual o custo com o trabalho desempenhado com vínculo empregatício e com os serviços terceirizados devem

---

21. SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico** – Volume III (J-P). Rio de Janeiro 7ª Edição.: Forense, 1982. p. 151-152)

22. HOUAISS, Antonio. VILLAR, Mauro de Salles. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001. p. 1843.

se converter em créditos a serem abatidos dos débitos (faturamento e receita) para cálculo do PIS e da COFINS.

Nesse sentido manifesta-se também Marco Aurélio Greco: “Portanto a conclusão que se extrai é de que a palavra ‘insumo’ utilizada no inciso II do artigo 3º tem significado mais amplo do que aquele - de caráter limitado – que apresenta no âmbito do IPI, pois, no regime de PIS/COFINS não-cumulativo abrange, inclusive, o fator trabalho ligado à obtenção da ‘receita’ com a prestação do serviço ou venda do produto”.<sup>23</sup>

Sendo custo essencial para a concretização da receita e do faturamento, é plausível e desejável que a despesa com mão-de-obra gere direito a crédito de PIS e COFINS.

## 5. CONCLUSÃO

Concluindo, todos os custos essenciais e relevantes – cuja subtração impossibilita a perfectibilização da produção de bens e da prestação de serviços, afetando a excelência da atividade desempenhada pela pessoa jurídica – devem ser considerados insumos para fins de não-cumulatividade do PIS e da COFINS. Tal se aplica também aos gastos dispendidos com a mão-de-obra terceirizada ou contratada diretamente pela empresa, inclusive aquela necessária ao cumprimento da LGPD.

## REFERÊNCIAS

DINIZ, Maria Helena apud PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Fundamentos do PIS e da COFINS e o regime da não-cumulatividade**. São Paulo: MP Editora, 2007

HOUAISS, Antonio. VILLAR, Mauro de Salles. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001

---

23. GRECO, Marco Aurélio. **Não-cumulatividade no PIS e na COFINS**. Revista Fórum de Direito Tributário n° 12. Dez/2004. Belo Horizonte. Ed. Fórum, 2004. p 44.

MEIO SÉCULO DE TRADIÇÃO

MARTINS, Natanael. **O conceito de insumos na sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS. In PIS-COFINS-Questões Atuais e Polêmicas.** São Paulo: Quartier Latin, 2005

MELLO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Francisco Luiz. **A não-cumulatividade tributária: (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS).** São Paulo. Dialética. 2008