



**ABDF 2019**

**IV CONGRESSO  
INTERNACIONAL  
DE DIREITO TRIBUTÁRIO  
DO RIO DE JANEIRO**

Em homenagem ao Professor  
**Ricardo Lobo Torres**

## **PIS/COFINS E NÃO- CUMULATIVIDADE: o caso “Anhambi”**

PIS e COFINS. Questões Recentes e Polêmicas.  
Não-Cumulatividade. Conceito de Insumo. Base  
de Cálculo. Atual Jurisprudência.

**GUSTAVO NYGAARD**

[nygaard@tozzinifreire.com.br](mailto:nygaard@tozzinifreire.com.br)

 **ABDF**  
ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA  
DE DIREITO FINANCEIRO



## **NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS/COFINS**

Aspectos Constitucionais

## NÃO-CUMULATIVIDADE NA CF

- **ICMS** (*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)
- **IPI** (*será não-cumulativo*, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores)
- **Impostos residuais** (a União poderá instituir, mediante lei complementar, impostos não previstos no art. 153, desde que *sejam não-cumulativos* e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição)
- **Contribuições sociais sobre a receita, o faturamento ou a importação** (a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput* do art. 195, *serão não-cumulativas*)



## NÃO-CUMULATIVIDADE NA CF

- A não-cumulatividade do PIS/COFINS tem assento constitucional (art. 195, § 12º); assim:
  - (i) Há um conteúdo mínimo da não-cumulatividade das contribuições sobre receita bruta ou faturamento?
  - (ii) Há limites para a lei ordinária que preveja hipóteses de contribuintes ou operações/prestações sujeitas ao regime não-cumulativo?
  - (iii) Devem os créditos ser calculados sobre todas as despesas, exceto as não tributadas na etapa anterior ou não vinculadas à produção das receitas?
- A CF prevê a não-cumulatividade de ICMS e IPI e há um conteúdo mínimo (sistema de créditos físicos, por exemplo);
- A contrapartida da receita (ampla base de cálculo das contribuições PIS/COFINS) são os custos e as despesas;



## NÃO-CUMULATIVIDADE NA CF

- STF (RE 841979, rel. Min. Luiz Fux - Tema 756 da Repercussão Geral):

“O texto da EC 42/03 (...) referiu que *“a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos inciso I, b; e IV do caput, serão não cumulativas”* (CF art. 195, §12) (...) não há, na construção, a escolha desta ou daquela técnica de incidência do princípio a nortear sua aplicação. Relevante, portanto, a definição pela Suprema Corte **do núcleo fundamental do princípio da não-cumulatividade quanto à tributação sobre a receita (...)** as restrições previstas nas referidas leis, *a limitar o conceito de insumo na tributação sobre a receita*, requerem a definição da amplitude do preceito previsto no §12 do art. 195 da CF.”



## NÃO-CUMULATIVIDADE NA CF

- Modificações no entendimento do STJ pelo STF não são raras;

- Exemplos:

**(i)** TEMA 695 (RR) x TEMA 643 (RG)

*(incidência de IPI na importação de veículo para uso próprio)*

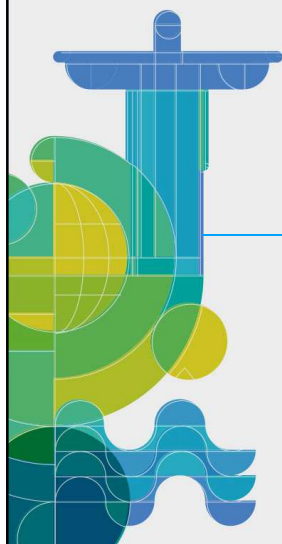
**(ii)** SÚMULA STJ 68 x TEMA 69 (RG)

*(inclusão do ICM/ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS)*

**(iii)** TEMAS 137 e 138 (RR) x TEMA 4 (RG)

*(Aplicação do prazo de prescrição da LC 118/2005 – pagamento indevido x ajuizamento da ação)*





## CASO ANHAMBI - INSUMOS

Superior Tribunal de Justiça

## CASO ANHAMBI – INSUMOS

- STJ – Resp. 1.221.170/PR – Recurso Repetitivo
- Tese: **(a)** é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF nºs 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.



## CASO ANHAMBI – INSUMOS

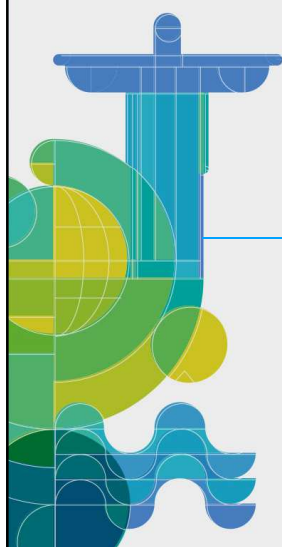
- **“ESSENCIAL”**: item “estrutural”, “inseparável” do “processo produtivo” ou da “prestação do serviço” ou item cuja falta priva o serviço ou produto de “qualidade”, “quantidade” ou “suficiência” (“teste da subtração”)
- **“RELEVANTE”**: item que embora não seja “indispensável”, “integra o processo de produção” pela “singularidade” da cadeia produtiva ou “por imposição legal”.
- **“TESTE DA SUBTRAÇÃO”**: Ministro Mauro Campbell sugere que são insumos os bens e serviços *“cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em **substancial perda de qualidade do produto ou serviço** daí resultantes”*



## CASO ANHAMBI – INSUMOS

- **CASO CONCRETO** (indústria de ração para animais)
- **SÃO “POSSÍVEIS” INSUMOS** (conforme vier a ser decidido pelo TRF4): “ ‘custos’ e ‘despesas’ com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e os equipamentos de proteção individual – EPI”;
- **NÃO SÃO INSUMOS**: “gastos com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões”.
- TRFs irão decidir caso a caso, conforme definições do STJ: conceitos terão que ser interpretados na análise de cada item (custo ou despesa); conflitos à vista, divergências, mais contencioso, decisões conflitantes de TRFs sobre mesmos casos, mais processos no STJ;
- Divergências quanto à solução para ações que pretendiam genericamente a aplicação dos conceitos de “despesa operacional” (RIR/2018, art. 311 e §§) e “custos de produção” (RIR/2018, art. 302) na definição de insumos para efeito de PIS/COFINS.





## PARECER COSIT 05/2018

“Regulamentação” no âmbito da RFB

## PARECER COSIT 05/2018

- Parecer COSIT nº 05, de 17/12/2018: primeiro esforço normativo de concretização da série de conceitos jurídicos indeterminados fixados pelo STJ sobre o tema insumo e direito de crédito de PIS/COFINS;

- **ALGUMAS CONCLUSÕES DA RFB**

**(i)** atividade puramente comercial (revenda de bens, serviços ou mercadorias) não possui crédito relativo a “insumos”, somente pelo gasto com a compra do item revendido;

**(ii)** assim, apenas industrialização, produção de bens e prestação de serviços são atividades econômicas que podem apurar créditos de PIS/COFINS por aquisição de insumos.



## PARECER COSIT 05/2018

**(iii)** gastos no “processo produtivo” podem ser insumos; gastos após o encerramento da fase de produção não são insumos;

**(iv)** insumo, via de regra, é contabilmente tratado como “custo de produção” de bens e serviços, e não como despesa;

**(v)** insumos por “imposição legal” são apenas os gastos para cumprimento de normas ligadas diretamente à produção ou à prestação de serviços (testes de qualidade, tratamento de efluentes, EPI dos empregados da área industrial, gastos com vacinas em rebanhos, etc.);

**(vi)** são insumos os gastos com bens e serviços que se incorporam a bens do imobilizado sujeitos a exaustão (sobre o valor dos gastos e não sobre as quotas de exaustão)



## PARECER COSIT 05/2018

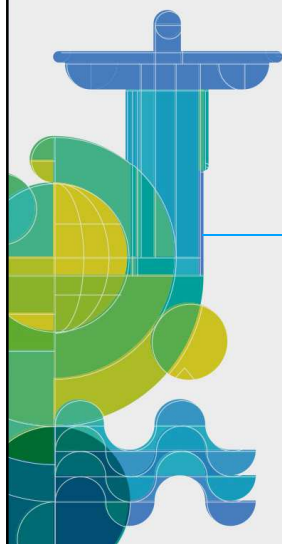
**(vii)** mão-de-obra: gastos com pessoal (alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc.) não são insumos, mas EPI sim;

**(viii)** gastos com empresas terceirizadas de mão-de-obra para atividade fim são insumos;

**(ix)** combustíveis e lubrificantes: somente geram crédito os gastos em máquinas, equipamentos e veículos utilizados diretamente no processo de produção ou na prestação de serviços;

**(x)** gastos com *pesquisa* não são insumos; com *desenvolvimento* de produtos que efetivamente forem colocados no mercado, sim (*esforço bem-sucedido*).





## VALOR PARA CÁLCULO DOS CRÉDITOS

Pareceres COSIT 05/2018 e Soluções de Consulta COSIT 152/2017 e 579/2017

## VALOR PARA CÁLCULO DOS CRÉDITOS

- Item 13 DO PARECER COSIT 05/2018
- Art. 3º, § 1º, I, e § 2º, II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03: crédito calculado sobre o “valor bens revendidos e dos insumos” e vedação a crédito sobre “aquisição de bens não sujeitos ao pagamento da contribuição”;
- Segundo a RFB, o crédito do insumo deve ser calculado sobre o *custo de aquisição* definido contabilmente, salvo exceções previstas na lei;
- Se a receita do vendedor do insumo ou do bem a ser revendido *não foi tributada*, não há direito de crédito;





## VALOR PARA CÁLCULO DOS CRÉDITOS



- PARECER COSIT 05/2018 afirma que não integra o custo de aquisição e/ou não foram tributados na operação ou prestação anterior, para fins de apuração de créditos de PIS/Pasep e Cofins:

i) o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) (por não integrar a receita bruta do vendedor), salvo de for "não recuperável";

ii) o ICMS-ST e diferenças de alíquotas do ICMS em face de aquisição interestadual (por não integrarem a receita bruta do vendedor); exclusão desse ICMS-ST da base do substituído?

iii) o ICMS próprio do vendedor (?); NOTA DE RODAPÉ 8 DO PARECER COSIT 05/2018 ("*quando da elaboração deste Parecer Normativo ainda não estavam claras as consequências decorrentes do julgamento pelo Supremo Tribunal Federal do Recurso Extraordinário 574.706/PR*") – **PONTO DE ATENÇÃO!**



Muito Obrigado!

GUSTAVO NYGAARD  
nygaard@tozzinifreire.com.br