



**(IN) APLICABILIDADE DO CREDITAMENTO DE PIS E COFINS SOBRE INSUMOS
NAS ATIVIDADES EMPRESARIAIS**

**(IN) APPLICABILITY OF CREDITING PIS AND COFINS ON INPUTS IN BUSINESS
ACTIVITIES**

Karina Ruchinski¹
Alan Pinheiro de Paula²

RESUMO

O Sistema Tributário Nacional atual é extremamente complexo e permite o surgimento de inúmeros debates e interpretações acerca das normas vigentes e da aplicação destas no caso concreto. Um dos impasses atuais é a inaplicabilidade do creditamento de PIS e COFINS sobre insumos no que se refere a algumas atividades empresariais. Sendo assim, buscando correlacionar os conceitos e os fatos, o presente artigo tem por objeto a contextualização histórica e conceitual diante da matéria tributária em geral, abrangendo as competências e os princípios tributários, bem como a problemática da inaplicabilidade do creditamento de PIS (Programa de Integração Social) e COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) sobre insumos. Será evidenciado o correspondente tema a partir da definição de insumos, onde segundo a Receita Federal do Brasil, deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando a imprescindibilidade ou a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. Será analisado o tratamento acerca dos insumos na legislação de PIS e COFINS frente ao entendimento da Receita Federal do Brasil, expondo a definição do conceito de “insumos” no que se refere a apropriação de créditos e a legitimidade de empresas privadas que exercem atividades de revenda se creditarem de suas receitas decorrentes de insumos utilizados para a efetivação de suas atividades econômicas. Foi utilizado o método dedutivo e pesquisas bibliográficas legislativas, doutrinárias e jurisprudenciais.

Palavras-Chave: Tributário. Creditamento. Insumos. Atividade econômica.

¹Graduanda em Direito, Universidade do Contestado. Campus Mafra. Santa Catarina. Brasil. E-mail: karina.ruchinski@aluno.unc.br

²Mestre em Ciência Jurídica pela Universidade do Vale do Itajaí (Univali). Professor do Curso de Direito da Universidade do Contestado (UnC). Santa Catarina. Brasil. E-mail: alanpinheirodepaula@gmail.com

ABSTRACT

The current National Tax System is extremely complex and allows for the emergence of numerous debates and interpretations about the current rules and the specification in this specific case. One of the current impasses is the inapplicability of crediting PIS and COFINS on inputs with regard to some business activities. Therefore, seeking to correlate the concepts and facts, this article has as its object the previous historical and conceptual context of the tax matter in general, covering the competences and tax principles, as well as the problem of the inapplicability of PIS (Integration Program) credit Social) and COFINS (Contribution to Social Security Financing) on inputs. The corresponding theme will be evidenced from the definition of inputs, which, according to the Federal Revenue of Brazil, must be measured in the light of essentiality or company criteria, considering the indispensability or importance of a certain item, good or service for the development of the activity economic performance performed by the taxpayer. The treatment of inputs in the PIS and COFINS legislation will be analyzed in light of the understanding of the Federal Revenue of Brazil, exposing the definition of the concept of "inputs" with regard to the appropriation of credits and the legitimacy of private companies that carry out activities of resale are credited from their income arising from inputs used to carry out their economic activities. The deductive method and legislative, doctrinal and jurisprudential bibliographic research were used.

Keywords: Tributary. Credit. Inputs. Economic activity.

Artigo recebido em: 03/05/2021

Artigo aceito em: 17/11/2021

Artigo publicado em: 30/09/2022

1 INTRODUÇÃO

O sistema de tributos de um Estado é imprescindível ao seu desenvolvimento, haja vista a relação inexorável entre a estruturação da execução das atividades estatais frente a sua comunidade. Diante disso, é notável que a organização e estruturação da matéria tributária nacional é extremamente complexa e acaba por gerar inúmeras interpretações e abordagens referente aos temas sobre os quais aplica sua legislação.

Historicamente, a cobrança de tributos está presente na civilização desde os primórdios da sociedade, tendo se originado a partir da necessidade de sustentabilidade de um Estado, visto que o governo precisa arrecadar receitas para aplicar no desenvolvimento das políticas públicas.

Ocorre que para que a engrenagem do sistema tributário funcione de maneira eficaz, foram necessários longos períodos de discussão e aperfeiçoamento legislativo que resultaram no surgimento do sistema tributário atual, onde foram atribuídas competências tributárias aos entes federativos. A partir de então, foram instituídos os impostos vigentes na atualidade, criados com base nos princípios do direito tributário.

O enfoque da pesquisa serão as contribuições de PIS (Programa de Integração Social) e COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) e a possibilidade de creditamento mediante aos insumos utilizados para desenvolvimento da atividade econômica das empresas. Pois, diante dessa matéria surgiram entendimentos diversos que aos poucos vem sendo elucidados pela Receita Federal do Brasil, e mediante a isso será analisado e exposto aqui a veracidade da inaplicabilidade do creditamento de insumos sobre o PIS e COFINS, relacionando o impasse do tema frente aos princípios constitucionais.

Na seção que se segue, serão abordados conceitos preliminares acerca da forma de Estado brasileira, que assegura a autonomia dos entes federativos diante do sistema tributário nacional e suas correspondentes competências. Na seção intermediária, as contribuições sociais objetos deste artigo, PIS e COFINS, serão analisados desde sua gênese, até sua função social.

Por derradeiro, será perspectivada a aplicabilidade do creditamento dos referidos tributos sobre os insumos nas empresas, a partir da metodologia dedutiva, que particulariza sua conclusão de uma análise legislativa, genérica e abstrata.

Para a elaboração da presente pesquisa foram empregados os métodos qualitativos e exploratórios, buscando contextualizar a legislação e sua aplicação objetiva na realidade fática das empresas e na utilização de créditos tributários. O presente artigo foi estruturado com base no estudo das doutrinas que versam sobre o assunto, bem como nos dispositivos legais que tratam sobre a matéria em questão.

Toda a problemática sobre a inaplicabilidade do creditamento de PIS e COFINS sobre insumos que será apresentada, tem como objetivo explicar as lacunas interpretativas que barram a utilização de créditos pelas pessoas jurídicas de direito privado, que possuem o direito de se creditar do benefício em questão, previsto em lei, mas que não o fazem pela dificuldade da interpretação e aplicação ao fato, bem como pelo receio da fiscalização no caso de uma utilização incorreta.

2 ESTADO FEDERATIVO, TRIBUTOS E COMPETENCIAS

No presente capítulo serão abordados os conceitos e entendimentos básicos sobre o Estado Federativo, seus Tributos e Competências, elucidando a importância do tema para a compreensão da problemática abordada na presente pesquisa, bem como o seu objetivo.

2.1 FORMA FEDERATIVA DO ESTADO

A arrecadação de impostos é uma prática que está presente em nossa sociedade desde o início da colonização, onde inicialmente começou a ser cobrada sobre as exportações das mercadorias que eram exploradas no território brasileiro na época do Brasil Colônia, como por exemplo, o pau-brasil e a cana-de-açúcar. Com o surgimento das capitanias hereditárias essa prática se manteve, visto que era um meio eficaz do governo garantir uma arrecadação. Com o passar das décadas a metodologia da cobrança dos tributos foi se estruturando conforme a aplicação das normativas criadas pelo Estado e assim, originou o modelo tributário atual (BORDIN, 2002).

A Constituição Federal de 1988 traz em seu art. 1º que a República Federativa do Brasil, é formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constituindo-se em um Estado Democrático de Direito, tendo como um dos principais fundamentos da Carta Magna a autonomia político-administrativa dos entes que compõem a Federação. Sendo uma Federação temos a indissolubilidade do pacto federativo, sendo vedado aos Estados o direito de secessão (BRASIL, 1988).

O art. 18 da Constituição Federal de 1988 ao falar a sobre a organização político-administrativa do Brasil, determina que “A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição” (BRASIL, 1988).

Os entes que compõem a federação possuem autonomia política e no ramo tributário essa autonomia é muito visível ao se observar o exercício da repartição de competências estabelecidos pela Constituição Federal de 1988.

Sendo assim, observa-se que conforme a sociedade foi tomando forma de um Estado Democrático de Direito e de uma Federação, surgiu o Federalismo Fiscal, ou

Pacto Federativo, como também é comumente denominado. Ele está previsto na Constituição Federal de 1988, nos artigos 145 a 162, texto no qual também se encontram positivadas as competências tributárias dos entes da Federação Brasileira. Os serviços públicos pelos quais esses entes são responsáveis, encontram-se prescritos entre os dispositivos 22 a 32 da Carta Magna (BRASIL, 1988).

Ressalta-se que, quando se fala de Federalismo Fiscal, trata-se da partilha das receitas provenientes dos tributos arrecadados entre os membros da Federação, ou seja, a arrecadação dos fundos dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

2.2 TRIBUTOS E COMPETÊNCIAS FEDERATIVAS

Ao falar de tributo, trata-se de “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”, art. 3 da Lei 5.172/66 (BRASIL, 1966).

A palavra “tributo” provem do latim *tributum*, e faz referência ao que se paga a outrem, como dependência. Originalmente, o termo “tributo” foi empregado para denominar as contribuições em ouro, escravos, ou qualquer outra espécie, que nas guerras, os povos que saíam derrotados pagavam aos povos vitoriosos (PEREIRA, 2004).

A matéria tributária estabelece e regulamenta a relação entre o Estado e seus contribuintes no que se refere a arrecadação de receitas, aonde esse montante arrecadado possui como objetivo angariar recursos financeiros ao Estado, com a finalidade de custear as políticas públicas, cuidar do bem-estar da sociedade e realizar sua manutenção.

Ou seja, a arrecadação de tributos é indispensável para a manutenção e organização orçamentária do Estado, pois é a partir dessa arrecadação que o governo angaria fundos para arcar com a realização dos seus deveres, como o de promover o crescimento econômico do país e regular alguns setores da economia, bem como da administração pública.

Tratando da arrecadação de tributos, vale destacar que ela é provinda da cobrança de noventa e dois encargos distintos, entre impostos, taxas e contribuições. Entre os principais impostos e taxas cobrados no país, vale evidenciar os que

possuem maior percentual da arrecadação da receita, como, o IR (Imposto sobre a Renda) e IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) no âmbito federal, ICMS (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação) e IPVA (Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores), no âmbito estadual e o ISSQN (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza) e IPTU (Imposto Predial e Territorial Urbano), na esfera municipal.

Agora, direcionando o estudo para a análise da competência tributária, especificadamente, Carrazza (2013) a conceitua como a capacidade de editar a lei, originando o tributo *in abstracto*, ou seja, é a capacidade que o ente possui de instituir ou não determinado tributo, gerando as possibilidades para tributar determinada conduta. Sobre isso, Carrazza (2013, p. 434) citou:

Em suma, a competência tributária identifica-se com a permissão para criar tributos, isto é, com o direito subjetivo de editar normas jurídicas tributárias. Como vimos, a Constituição conferiu este direito subjetivo às pessoas políticas e a ninguém mais.

Com base nisso, salienta-se a criação dos tributos tem como base o direito subjetivo estabelecido pela Carta Magna, que é voltado para o exercício das competências. Nesse entendimento, Amaro (2014) estabelece não é atribuição da Constituição Federal a criação de um tributo, mas sim do ente competente para legislar determinada matéria, e este através de Lei infraconstitucional, irá instituí-lo. Desse modo o tributo é criado através do exercício de competência.

A correta forma de instituir um tributo é através da lei ordinária, no entanto, em alguns casos pode ocorrer a exigência de que seja promulgada lei complementar, como a aplicação das competências residuais da União. É o que cita Amaro (2014, p. 54):

Como regra, a lei ordinária é o veículo idôneo à criação ou instituição do tributo, e, por consequência, à sua eventual modificação ou revogação. Por isso, a competência tributária implica a competência para legislar, inovando o ordenamento jurídico, criando o tributo ou modificando sua expressão qualitativa ou quantitativa, respeitados, evidentemente, os balizamentos fixados na Constituição ou em outras normas que, nos termos de previsão constitucional, fixem os limites do campo possível de ser submetido à incidência pela lei criadora do tributo.

A competência tributária é conceituada como o poder ofertado ao ente político para criar um tributo, através de lei própria, observando os princípios constitucionais e as normas do Direito Tributário. As competências são classificadas em privativa, comum, cumulativa, especial, residual e extraordinária.

A competência privativa leva essa terminologia devido ao fato de que a própria Constituição dita quais os impostos inerentes a cada ente tributante. Esse tipo de competência encontra-se presente nos artigos 153, 155, 147 e 156 da Constituição Federal de 1988. Tratam-se das competências privativas da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios, respectivamente.

Já, a competência comum ocorre frente a cobrança das taxas e contribuições de melhoria, pois devido à natureza desses tributos, eles são vinculados diretamente a algumas atividades realizadas pelo Estado. A denominação “comum” refere-se ao fato de que a competência pode ser exercida pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios. No entanto, vale frisar que o exercício dessa competência deve estar vinculado a algum serviço público prestado por algum ente federativo.

No art. 147 da Constituição Federal de 1988, também se expõe a competência cumulativa, visto que ela se aplica apenas a União e ao distrito federal, pois é empregado a eles o direito de instituir impostos estaduais e municipais. (BRASIL, 1988)

Ao tratar da competência especial, elucida-se que ela faz jus a instituição de empréstimos compulsórios e contribuições especiais que estão previstos nos artigos 148 e 149 da Constituição Federal de 1988, respectivamente. Pois, em virtude da natureza tributária dos empréstimos compulsórios e das contribuições especiais, aplica-se a elas a competência especial para instituí-las. (BRASIL, 1988)

Já, ao fato de a União possuir o poder de criar impostos além dos que já existem, é atribuída a competência residual. Esse feito pode ser realizado conforme cita o art. 154 da CF/88:

Art. 154. A União poderá instituir:
I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição; [...]

E, sobre a competência extraordinária, destaca-se que ela se refere a legalidade atribuída a União, para instituir imposto de extraordinário de guerra (IEG), onde tal tributo será atribuído por meio de Lei Complementar, conforme disposto no art. 154, II, da Constituição Federal de 1988 em consonância com o art. 76 do Código Tributário Nacional.

Sobretudo, ainda vale ressaltar que o IEG pode ser instituído por medida provisória, pois só é proibida a instituição de imposto por medida provisória quando este já estiver sua criação atrelada por meio de lei complementar.

Conforme exposto no artigo 145 da Constituição Federal, o que se considera atualmente é a existência de apenas três tributos, sendo eles os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. (BRASIL, 1988)

Nessa mesma linha, o Código tributário Nacional prevê no Art. 5º que “Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”. Ocorre que, mesmo diante da vigência e supremacia da Constituição, a teoria pentapartida, hoje é a predominante entre os doutrinadores e no Supremo Tribunal Federal (BRASIL, 1966).

Nesse aspecto, a teoria citada considera a existência de cinco espécies de tributos no ordenamento jurídico brasileiro, sendo esses as taxas, os impostos, as contribuições, os empréstimos compulsórios e as contribuições de melhoria.

A referida teoria considera como autônomas as espécies tributárias previstas na Constituição Federal de 1988 em virtude do regime jurídico aplicado a elas, onde devido às suas peculiaridades não podem ser classificadas como tributos secundários.

De acordo com Ricardo Alexandre (2014, p. 72), "o imposto se sustenta sobre a ideia da solidariedade social". No aspecto analisado para a criação do conceito e da aplicação dos impostos considera-se que o Estado necessita de fontes que lhe forneçam recursos financeiros, e que a aplicação desses recursos será revertida para a sociedade. No entanto, os impostos não possuem uma vinculação direta a determinada atividade. Ele é arrecadado e as receitas provindas dessa arrecadação serão aplicadas nas atividades gerais do governo, e de acordo com o art. 16 CTN, o fato gerador dessa cobrança não depende de nenhuma atividade específica do estado (BRASIL, 1966).

Já a instituição da cobrança das taxas, de acordo com o exposto por Ricardo Alexandre (2014), é vinculada a alguma ação estatal, desse modo o fato gerador está vinculado a execução de uma atividade da administração pública.

No que se refere as contribuições de melhoria, elas são cobradas mediante a valorização de um imóvel devido à realização de obra pública. No entanto, a cobrança desse tributo só poderá ser realizada após a finalização da melhoria, e os valores já devem ser definidos antes do início das atividades. O objetivo da cobrança da contribuição de melhoria é refrear possíveis enriquecimentos ilícitos dos proprietários desses imóveis que estão sendo valorizados mediante a realização de uma obra pública (BRASIL, 1988).

Tratando dos empréstimos compulsórios, vale ressaltar que eles são tributos autônomos que podem ser instituídos mediante calamidade pública, guerra externa ou investimento público de caráter urgente, e sua promulgação esta positivada no art. 148 da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988).

A competência para criação de empréstimos compulsórios é exclusiva da União. A principal diferença entre esse tributo e os outros, é que ele deverá ser devolvido a quem emprestou.

E por fim, existem as contribuições especiais, também chamadas de contribuições parafiscais, que estão prevista no art. 194 da Carta Magna.

De acordo com Ricardo Alexandre (2014), existem três espécies de contribuições especiais que podem ser instituídas, sendo elas as contribuições sociais, as contribuições de intervenção do domínio econômico (CIDE) e as contribuições de interesse de categorias especiais.

2.3 DOS PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Para que a competência tributária de cada ente ocorra de maneira estruturada alcançando assim o objetivo final da obrigação tributária, e para que a arrecadação e instituição dos tributos seja efetuada de maneira correta, existem princípios que norteiam as normas aplicadas que versam sobre a matéria. Sendo assim, na sequencia serão analisados os princípios que incorporam o Sistema Tributário Brasileiro, evidenciando a sua imprescindibilidade para o desenvolvimento das políticas públicas do Estado.

Os princípios que norteiam o direito tributário estão expressos na Constituição Federal de 1988, e possuem grande importância frente às atividades estatais tributárias desenvolvidas pelo governo, pois em conjunto estruturam um sistema normativo que regulamenta as relações tributárias do ordenamento jurídico brasileiro (NASCIMENTO, 2016).

Para que seja possível compreender a matéria tratada no presente artigo, serão abordados detalhadamente alguns dos princípios tributários que impactam na compreensão do tema.

Os princípios são normas positivadas que norteiam os valores no qual o ordenamento jurídico se estrutura e que devem ser replicados nas legislações futuras, mantendo os fundamentos que amparam os ideais que foram estruturados e impostos na criação da Constituição. Além disso, os princípios são os meios que possibilitam a análise e o entendimento da estrutura do Direito Tributário (SCHOUERI, 2019). Com base nisso, será tratado sobre os princípios que presidem frente ao tema tratado na presente pesquisa.

O primeiro princípio que será evidenciado é o da legalidade, pois ele é imprescindível para a efetivação das concepções normativas, visto que consiste na expressa previsão de que nenhum tributo pode ser instituído ou alterado se não na forma da lei. Para Claudio Borba (2019), esse é o principal princípio tributário a ser honrado, pois ele delimita a competência tributária. (BORBA, 2019)

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 150, I, traz que é vedado aos ententes autônomos cobrar ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça, pois de acordo com a legalidade tributária, além da obrigatoriedade do pagamento do tributo, ele deve estar positivado em lei, de forma expressa, conforme complementa o artigo 97 do Código Tributário Nacional (CTN). (BRASIL, 1988)

Diante disso, Carlos Valder do Nascimento (2016) defende que o princípio da legalidade tem como objetivo garantir que nenhum tributo seja cobrado de forma ilegal, resguardando os contribuintes para que não haja abuso de poder frente a arrecadação dos encargos. Desse modo, o princípio da legalidade, sendo um princípio constitucional, garante que nenhum tributo seja extinto, aumentado ou reduzido, bem como, que sofra alguma alteração na base de cálculo, alíquotas e fatos geradores da obrigação, sem lei anterior que o defina (NASCIMENTO, 2016).

Outro princípio de grande valia na matéria tributária está manifestado no art. 150, inciso II da Constituição Federal de 1988, e é denominado como princípio da Isonomia ou Igualdade, onde expressa que os contribuintes devem estar em uma mesma proporção, no que se refere a capacidade de contribuir com o Estado mediante o pagamento de tributos, esse princípio garante que os contribuintes devem ser tratados de forma igual. Ou seja, são considerados iguais entre si por se submeterem ao tratamento tributário, contribuindo com as despesas públicas (BRASIL, 1988).

Em consonância com o princípio da isonomia, temos o princípio da capacidade contributiva, que se refere à capacidade econômica do contribuinte e tem como objetivo alcançar a justiça fiscal diante das possibilidades contributivas de cada um. Com isso, de acordo com Kiyoshi Harada (2017), esse princípio possui um aspecto programático voltado para a atividade legislativa (HARADA, 2017).

De acordo com o exposto por Eduardo Sabbag (2018), o referido princípio cria uma isonomia tributária, fazendo jus a uma justiça fiscal e distributiva, conforme dispõe o art. 145, § 1º, da Constituição Federal.

Além disso, temos com respaldo legal no art. 150, III da Constituição Federal, alínea “a” em consonância com o art. 144, caput, do Código Tributário Nacional, o princípio da irretroatividade da lei, e como o próprio nome já se refere, garante que a norma aplicada não gerará efeitos em ocorrências anteriores a sua promulgação, apenas impactará nos que ocorrerem após o início da sua vigência. Como Sabbag (2018) afirma, a lei não deve retroagir com a finalidade de alcançar acontecimentos passados. Em acordo com esse princípio, é determinado pela Constituição Federal de 1988 que os tributos sejam cobrados somente após da entrada em vigor da lei que o modificou ou instituiu sua cobrança (SABBAG, 2018).

Na sequência, a Constituição Federal de 1988, também em seu art. 150, III, mas nas alíneas “b” e “c”, garante a aplicação de mais um princípio, denominado de princípio da anterioridade tributária, que se refere a anterioridade anual ou de exercício e a anterioridade nonagesimal, respectivamente. Tais anterioridades, referem-se à certificação da segurança jurídica entre o Estado, com responsabilidade do recolhimento, e o contribuinte, com responsabilidade pelo pagamento (SABBAG, 2018)

Para evitar que ocorram reajustes altos sobre o valor dos tributos, a Constituição Federal de 1988, positivou no art. 150, IV, o princípio da vedação ao

confisco, que proíbe que a tributação seja ajustada de maneira exorbitante, de modo a impossibilitar atividade econômica devido a carga tributária. Para Alexandre Mazza (2018), o princípio da vedação do confisco é uma segmentação dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade (MAZZARA, 2018).

Já no que se refere a aplicação uniforme das alíquotas incidentes sobre a cobrança dos impostos, conforme exposto por Eduardo Sabbag (2018), existe o princípio da Uniformidade Geográfica que está concretizado no art. 151, I, da Constituição Federal de 1988, determinando que seja aplicada uma única alíquota para os tributos em todo o território nacional, não tendo distinções entre os Municípios e os Estados. No entanto, nesse caso, quando se trata de benefícios fiscais, existe uma exceção, onde, com o objetivo de alcançar o equilíbrio socioeconômico entre as diferentes regiões brasileiras é possível que ocorra a flexibilização do que está exposto nesse artigo, no entanto, como já abordado anteriormente, é necessário expressa previsão legal (SABBAG, 2018).

Já, nos artigos 153, § 3º, II, e 155, § 2º, I, da Constituição Federal de 1988, encontra-se previsto o princípio da não-cumulatividade, que possui como objetivo evitar que o recolhimento dos tributos recaia sobre o valor dele próprio (MAZZA, 2018). A não cumulatividade compensa o valor a ser recolhido nas operações anteriores com o valor a ser recolhido na operação considerada. Com isso, desonera o contribuinte de toda sistemática de tributação no preço final do produto (RIBEIRO, 2007).

E por fim, mas não menos importante, cita-se o princípio da Razoabilidade, também chamado de princípio da proporcionalidade, que se encontra exposto na Constituição Federal, é de grande importância para regulamentar a matéria dos tributos. De acordo com Kiyoshi Harada (2017), esse princípio determina a proporção do meio empregado para atingir de um fim.

Agora, após a conceituação e breve análise dos princípios que norteiam o direito tributário a pesquisa se voltará para uma análise detalhada das contribuições de PIS e COFINS dentro do território nacional, visto que são da esfera federal.

3 UMA ANÁLISE SOBRE O PIS E COFINS COMO TRIBUTOS NACIONAIS

Neste capítulo serão abordados os conceitos e aplicações do PIS e COFINS como tributos federais, enfatizando seu impacto social, suas normativas e funções dentro da sociedade.

3.1 PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL (PIS) E CONTRIBUIÇÃO FINANCEIRA DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

As contribuições de PIS e COFINS estão presentes em todos os segmentos da cadeia produtiva do Brasil, tendo como incidência a receita ou faturamento das empresas. Seu pagamento encontra-se previsto na Constituição Federal, art. 195, I e art. 239, mas suas respectivas cobranças foram instituídas através das Leis Complementares 70/1991 (COFINS), LC 07/1970 (PIS). (BRASIL, 1988)

Conforme as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, o fato gerador da incidência PIS e do COFINS é “o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. O § 1º do Art. 1º de ambas as leis deixa claro que: “o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica” (Lei 10.637/02 e Lei 10.833/03).

Sendo assim, a base de cálculo é o total das receitas lucradas, com exceção das hipóteses indicadas nas respectivas legislações. Nos dois casos, só se enquadra como receita a entrada que possui caráter definitivo ao patrimônio de quem a fatura, pois a materialidade econômica do PIS e do COFINS é a receita total recebida pela pessoa jurídica e a sua arrecadação ocorre de forma não-cumulativa, ou seja, conduz o encargo jurídico do tributo ao consumidor final (BRASIL, 1988).

A contribuição ao PIS (Programa de Integração Social) é destinada para arcar com as despesas de programas de desenvolvimento econômico do BNDES (Banco Nacional do Desenvolvimento Econômico e Social), ou seja, contribuem para o seguro-desemprego e o abono aos empregados que contribuam para a formação do fundo e ganhem até dois salários mínimos. Essa contribuição foi criada através da Lei Complementar nº 7, de 7 de dezembro de 1970 (BRASIL, 1970).

O PIS, nada mais é, do que num programa que transfere os rendimentos administrando a melhor distribuição da renda nacional. De acordo com o exposto no art. 2º da Lei nº 9.715/98, a contribuição para o PIS é apurada mensalmente pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, incluindo as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, as entidades sem fins lucrativos, discriminadas no art. 13 da Medida Provisória nº 2.037 e pessoas jurídicas de direito público interno (BRASIL, 1998).

Quando a contribuição ao PIS foi instituída, o objetivo principal era garantir que os trabalhadores tivessem alguma condição de adquirir casa própria, criar um fundo secundário que poderia ser usado pelo trabalhador na sua aposentadoria, estimular a constituição de novas famílias, visto que para houvesse o saque integral do PIS, era necessário o casamento, e também incentivar os empregados a permanecerem em seus empregos, sendo metade do fundo destinado aos colaboradores com cinco anos completos na empresa, modalidade de saque que existe até os dias atuais (PÊGAS, 2014).

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) foi criada a partir da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991 e surgiu para substituir a antiga contribuição que era denominada FINSOCIAL, que havia sido instituída pelo Decreto Lei 1.940 de 25 de maio de 1982 (BRASIL, 1982).

O COFINS, é uma contribuição social que objetiva assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social da população. Conforme exposto no art. 1º da Lei Complementar nº 70/91, o COFINS é apurado pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, incluindo as instituições financeiras, construtoras e incorporadoras de imóveis. No entanto, o art. 195, § 7º da Constituição Federal de 1988 versa mediante as situações de isenção de contribuição para a seguridade social às entidades beneficentes de assistência social que cumprem os quesitos estabelecidos em lei para o enquadramento, como os asilos e os orfanatos (BRASIL, 1988).

3.2 FUNÇÃO SOCIAL E DESTINAÇÃO DO PIS E COFINS

A Constituição Federal de 1988 possui em seu texto assegurado os denominados direitos sociais, que buscam garantir a dignidade da pessoa humana, visando romper e desenvolver uma sociedade diferente da vivida no passado, onde havia muita desigualdade e falta de justiça social (BRASIL, 1988).

O Estado deve garantir aos indivíduos os direitos que asseguram à educação, a saúde, o trabalho, a previdência social, o lazer, a segurança, a proteção à maternidade e à infância, e a assistência aos desamparados. Sua finalidade é a melhoria das condições de vida dos menos favorecidos, concretizando assim, a igualdade social.

No século XX, os direitos de segunda geração surgiram legalmente e ocasionaram mudanças e grandes impactos na legislação e na sociedade. Na promulgação da Constituição de 1988 o país acabava de sair de um longo período de ditadura, marcado por inúmeras torturas e pela inobservância dos direitos humanos. Sendo assim, a Carta Magna tratou minuciosamente sobre a igualdade e os direitos sociais, visando instituir uma sociedade justa e humanitária (BRASIL, 1988).

A destinação das contribuições arrecadas mediante o pagamento do PIS e COFINS são diretamente ligadas a efetivação dos direitos de segunda geração pois são destinadas ao desenvolvimento social, a melhoria da vida do trabalhador, e ao financiamento da seguridade social, que engloba a saúde, a previdência e a assistência social.

Nesse aspecto, considerando que as destinações a essas contribuições são a seguridade social e a previdência social, temos sobre seguridade social, que ela é fornecida pelo estado e desempenha grande importância. A lei 8.742/93 aborda no seu art.1º o conceito de assistência social, que diz:

A assistência social, direito do cidadão e dever do Estado, é Política de Seguridade Social não contributiva, que provê os mínimos sociais, realizada através de um conjunto integrado de ações de iniciativa pública e da sociedade, para garantir o atendimento às necessidades básicas (BRASIL, 1993).

E nesse parâmetro, a previdência social, é exposta no art. 201 da Constituição Federal de 1988, onde de acordo com o dispositivo, consiste em um seguro público

que fornece proteção mediante a riscos econômicos e é de participação obrigatória. (BRASIL, 1988)

De acordo com Ibrahim (2009, p. 129):

A previdência social é tradicionalmente definida como seguro *sui generis*, pois é de filiação compulsória para os regimes básicos (RGPS e RPPS) além de coletivo, contributivo e de organização estatal, amparando seus beneficiários contra os chamados riscos sociais.

A contribuição do PIS é paga pelas pessoas jurídicas e a partir da receita dessa arrecadação é financiado o abono salarial que os empregados brasileiros possuem direito. No que se refere ao COFINS, a arrecadação desse tem seus valores destinados à Previdência Social, junto aos montantes arrecadados nos descontos dos salários em folha de pagamento, e ainda, parte da arrecadação é destinada a integração das verbas de saúde e assistência social da União.

As duas contribuições em questão, possuem o objetivo de proteger o trabalhador, dando seguridade a ele, visto que o pagamento dos montantes é instituído sobre o faturamento das pessoas jurídicas e dispostos para a geração de benefícios sociais. Sendo assim, é explícito que os valores provenientes da arrecadação do PIS e COFINS já possuem aplicação social definida e não pode haver desvio da sua finalidade. Porém, devido ao mecanismo de Desvinculação de Receitas da União pode ocorrer que uma parte desses recursos sejam destinada a outros fins.

4 SOBRE INSUMOS NA LEGISLAÇÃO DE PIS E COFINS

Nesse capítulo serão analisados os aspectos conceituais das contribuições de PIS e COFINS, bem como a aplicação do conceito de insumos e sua essencialidade e relevância na normativa em tese.

4.1 DO CONCEITO DE INSUMOS

O conceito de insumos previstos nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 está vinculado ao critério da essencialidade para a atividade econômica da empresa,

expondo que devem ser considerados como insumos, todos os bens e serviços que estejam vinculados ao processo produtivo ou que o viabilizem (BRASIL, 2003).

A interpretação do conceito de insumo deve ser aplicada aos custos gerais da fabricação, bem como as despesas gerais comerciais, que são imprescindíveis para que atividade produtiva alcance seu objetivo, apesar de não estarem diretamente relacionadas à atividade final da empresa, conforme a interpretação restritiva levada a efeito nas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004 da Secretaria da Receita Federal (BRASIL, 2004).

De acordo com a orientação apresentada na Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019, artigo 172, §§ 1 e 2 são considerados como insumos os bens e serviços que tenham sua utilização decorrente de imposição legal, que sejam considerados essenciais ou relevantes, e aplicados no desenvolvimento interno de ativos imobilizados sujeitos à exaustão e utilizados no processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços, ou ainda, aplicados na fase de desenvolvimento de ativo intangível que resulte em insumo utilizado no processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços ou bem destinado à venda ou em serviço prestado a terceiros, os equipamentos de proteção individual (EPI), os serviços de manutenção e bens de reposição necessários ao funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados no processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, os serviços de transporte de produtos em elaboração realizados em/ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica, os combustíveis e lubrificantes utilizados em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços e as embalagens de apresentações dos bens destinados a venda (BRASIL, 2019).

Diante disso na Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019 também está exposto o que não se considera como insumo, evidenciando que não se enquadram como tal os bens incluídos no ativo imobilizado, os materiais utilizados na pesquisa e prospecção de minas, jazidas e poços de recursos minerais e energéticos, os aplicados na fase de desenvolvimento de ativo intangível que não chegue a ser concluído ou que após a conclusão seja explorado em áreas diversas da produção ou fabricação de bens e da prestação de serviços, os serviços de transporte de produtos acabados realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica, as despesas

destinadas a viabilizar a atividade da mão-de-obra empregada no processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, cursos, plano de seguro e seguro de vida, os itens utilizados, aplicados ou consumidos em operações comerciais, os materiais utilizados, aplicados ou consumidos nas atividades administrativas, contábeis e jurídicas da pessoa jurídica e as embalagens utilizadas no transporte de produto acabado (BRASIL, 2019).

4.2 DA INAPLICABILIDADE DO CREDITAMENTO DE PIS E COFINS SOBRE OS INSUMOS NAS ATIVIDADES EMPRESARIAIS

A presente pesquisa tem como foco a não cumulatividade de insumos na contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e na Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) nas atividades de vendas de mercadorias.

Em 2018, o Superior Tribunal de Justiça publicou acórdão com a definição do conceito de insumo para fins de crédito de PIS e de COFINS, expondo que as empresas possam considerar como insumo tudo que for essencial para o “exercício de sua atividade econômica”. Diante disso, a questão parecia ter sido resolvida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) com o julgamento do REsp nº 1.221.170 (Temas 779 e 780), sob a sistemática de recursos repetitivos (BRASIL, 2018).

No citado julgamento, o STJ considerou a ilegalidade das Instruções Normativas n.º 247/2002 e 404/2004 da Receita Federal do Brasil (RFB), firmando o entendimento no sentido de que:

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. (BRASIL, 2018)

No entanto, em setembro de 2019, a RFB publicou a Solução de Consulta COSIT nº 248/2019, manifestando o entendimento de que somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros, impossibilitando a tomada de créditos decorrentes de insumos utilizados na

atividade de revenda de bens, querendo expor que somente a indústria possui o direito líquido e certo de se beneficiar do creditamento de insumos sobre o PIS e COFINS (BRASIL, 2019).

Anteriormente, o Parecer Normativo COSIT nº 5/2018 promulgado para expor 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 do COFINS, estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, havia seguido a mesma linha de pensamento apresentada na Solução de Consulta (BRASIL, 2018).

O citado Parecer Normativo tentou delimitar o conteúdo normativo da decisão proferida pelo STJ, ao interpretar restritivamente a expressão “atividade econômica”, contida não só no dispositivo do acórdão, mas na própria tese vinculante fixada pela Corte Superior.

De acordo com o referido parecer:

[...] conquanto essa expressão, por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito da não cumulatividade das contribuições em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica (administrativa, jurídica, contábil, etc.), a verdade é que todas as discussões e conclusões buriladas pelos Ministros circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica (BRASIL, 2018)

No entanto, a Procuradoria da Fazenda Nacional (PGFN), com base no art. 19, IV, da Lei nº 10.522/2002, já havia publicado a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018, por meio da qual reconheceu que:

[...] o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo (BRASIL, 2018).

Com base nisso, o Parecer Normativo 5/2018, corroborado pela Solução de Consulta COSIT nº 248/2019, é mais restritivo do que a Nota SEI 63/2018, emitida pela PGFN. Isso porque, enquanto a RFB limita a definição de insumos aos itens utilizados na produção do bem ou prestação de serviço, a PGFN parece reconhecer que a definição de insumos está relacionada à atividade econômica desenvolvida pelo

contribuinte, aparentemente em linha com o entendimento firmado pelo STJ. (BRASIL, 2018)

Porém, não foi totalmente esclarecido se a interpretação do referido órgão de representação da União Federal limita o conceito de atividade econômica apenas à produção de bens e prestação de serviços ou se, ao revés, também englobaria a revenda de bens.

As Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 instituíram o conceito da não cumulatividade para o PIS e COFINS. Elas expuseram que a pessoa jurídica poderá descontar do valor da apuração tributária, os valores de créditos levantados pela aquisição de insumos que foram utilizados na prestação de serviços e na fabricação de bens destinados à venda (BRASIL, 2003).

A Instrução Normativa SRF Nº 247/2002, no art. 66, parágrafo 5º, cita o que deve ser considerado como insumo para o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS:

§5º 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:

a) 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 (BRASIL, 2018).

A interpretação exposta pela Receita Federal foi muito restritiva, e o posicionamento acabou por ser levado ao judiciário, visto que a maior parte dos contribuintes possuía o entendimento de que o conceito de insumos deveria englobar qualquer custo ou despesa necessária para a produção ou prestação dos serviços, ou seja, todos os gastos necessários à atividade da empresa, entrando em acordo com o especificado na legislação do IRPJ.

Sendo assim, o recurso foi interposto com a finalidade de ser reconhecido que os custos gerais de fabricação e despesas gerais comerciais compõem os insumos, para o fim de creditamento de PIS e COFINS.

A previsão positivada sobre o conceito de crédito no tocante aos insumos, de acordo com o Art. 3º, II, das Leis Nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, dispõe que o direito abrange as aquisições de pessoas jurídicas, quanto aos “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 [...]” (BRASIL, 2003).

Dessa forma, entende-se que os bens e os serviços, se forem destinados para fabricação, produção, ou prestação serviços, que componham a operações de venda, acabam por gerar créditos dedutíveis com o objetivo de garantir a não cumulatividade que tem como premissa a neutralidade (MOREIRA, 2019).

O posicionamento mais recente da Receita Federal do Brasil foi a possibilidade do creditamento fiscal mediante as aquisições de uniformes para utilização em padaria, confeitaria, açougue, lanchonete e rotisseria, instituída através da Solução de Consulta COSIT Nº 156, DE 23 DE DEZEMBRO DE 2020, que citou:

[...]

- a) é permitida a apuração na modalidade aquisição de insumos em relação aos uniformes utilizados na padaria, na confeitaria e na lanchonete, quando integrarem por imposição legal o processo de produção de bens a serem vendidos nesses setores do supermercado; e
- b) é vedada a apuração na modalidade aquisição de insumos em relação aos uniformes utilizados no açougue e na rotisseria, por não integrarem o processo de produção de bens a serem vendidos nesses setores do supermercado. SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA AO PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 05, DE 2018. (BRASIL, 2018)

Isso ocorreu devido ao fato da atividade de padaria, confeitaria, lanchonete, açougue e rotisseria serem equiparadas, na visão da RFB, à atividade de industrialização. Segundo o órgão federal, o aproveitamento de créditos sobre a aquisição de uniformes está diretamente ligado à sua utilização no processo de produção de bens que serão vendidos nesses setores do supermercado (BRASIL, 2018).

No que se refere aos termos “fabricação de produtos” e “produção de bens” o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018 trouxe a afirmação de que não são conceitos

equivalentes, pois conforme o disposto nessa norma a fabricação de produtos é observada como hipótese específica e a produção de bens como hipótese geral frente a atividade econômica.

Ocorre que a Receita Federal do Brasil considera que a fabricação de produtos está relacionada ao conceito e às hipóteses de industrialização citadas na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), conforme o Parecer Normativo Cosit nº 005/2018, item 33. (BRASIL, 2018)

Desse modo, considera-se que a fabricação está relacionada com a caracterização da industrialização mencionada no Decreto nº 7.212/2010 (Regulamento do IPI), no art. 4, onde é evidenciado que a industrialização faz referência a qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo (BRASIL, 2010).

Todavia, conforme o texto previsto na alínea "a" do inciso I do artigo 5º do Decreto nº 7.212/2010, é considerada industrialização a fabricação de produtos, o preparo de produtos alimentares, não acondicionados em embalagem de apresentação em "padarias", desde que os produtos se destinem a venda direta a consumidor. (BRASIL, 2010)

Agora, tratando sobre a produção de bens, o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, no item 34, regulamenta que se trata de atividade que realiza a modificação do material (insumos) em um bem novo destinado à venda ou o desenvolvimento de seres vivos até alcançarem condição de serem comercializados, que não sejam considerados industrialização (BRASIL, 2018).

Ou seja, considerando o exposto acima e o descrito no item 35 do Parecer Normativo nº 5/2018, as atividades que realizem a elaboração de produtos alimentares, utilizando insumos e que não os acondicione em embalagem de apresentação, não são consideradas como industrialização, contudo, são tratadas como produção de bens (BRASIL, 2018).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante da análise ampla que foi disposta no presente artigo e que se refere a conceituação e instituição de princípios é nítido que o Estado busca aplicar a matéria

tributária de maneira legal, instituindo esse método desde a promulgação da Constituição Federal do Brasil de 1988.

Evidencia-se que a matéria tributária possui uma distributividade gigantesca diante das competências que são distribuídas entre os entes da federação e, ao observar a grandiosidade do Brasil é nítido que ocorrem divergências e promulgações de normativas que não estão de acordo com a Carta Magna. Infelizmente, a verificação da incompatibilidade ocorre, por diversas vezes, muito tempo após a recepção e aplicação da norma.

No que se refere ao creditamento de insumos sobre o PIS e COFINS, considera-se que o conceito de insumos na legislação de dessas contribuições é amplo e até mesmo divergente em alguns casos. Mas, observando estritamente o conceito, conclui-se que ele se aplica as despesas e aos custos que contribuam para o exercício da atividade econômica, salvo expressa previsão legal que exponha sentido contrário.

Dessa forma, os bens e serviços que forem adquiridos e utilizados para concretizar a atividade econômica e auferir receita, e que possuam a incidência de tais tributos, devem ser considerados como insumo e, por sendo assim, vão gerar créditos para abatimento dentro do sistema não cumulativo.

No decorrer do presente artigo buscou-se evidenciar como a Receita Federal do Brasil tratou de forma legislativa a sistemática da não cumulatividade do PIS e do COFINS através das Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004.

Evidencia-se que a decisão do STJ no REsp. nº 1.221.170-PR acabou por fixar a tese de que é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004, pois compromete a eficácia do sistema de não cumulatividade da contribuição do PIS e do COFINS, e ainda evidenciou que o conceito de insumos deve ser aplicado observando os critérios de essencialidade ou da relevância.

A Receita Federal do Brasil, através do Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, disciplinou o tema para fins de creditamento nas contribuições ao PIS e COFINS com o objetivo de atender ao julgado na via judicial, assim como ofertar aos servidores da administração fazendária uma posição interpretativa.

Após analisar todos os avanços e debates jurídicos sobre o tema em questão é válido ressaltar que o conceito de " insumo" no que se refere ao creditamento do

PIS e do COFINS é aplicável a todo o material ou serviço que seja utilizado e também indispensável no processo da atividade econômica exercida com a finalidade de obter renda.

Dessa forma, considerando que o direito ao crédito tributário é líquido e certo, ele poderá e, se manifestada a vontade do contribuinte, deverá ser compensado com outros tributos administrativos diante da Receita Federal do Brasil, através de compensação, de acordo com a normativa prevista no art. 74 da lei 9.430. Ainda, o crédito provindo das contribuições sociais sofrera reajuste de acordo com a taxa SELIC, conforme a previsão expressa no art. 161, §1º do CTN.

Por fim, conclui-se que ao aplicar o conhecimento adquirido no desenvolvimento da pesquisa aqui presente, foi possível evidenciar que os contribuintes da cadeia produtiva acabam por sofrer danos ao não se creditarem do conceito de insumos no que se refere a não-cumulatividade do PIS e COFINS.

REFERENCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado** 8. ed. rev., atual. ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2014

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

BORBA, Claudio. **Direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Método. 2019.

BORDIN, Luis. Carlos. Vitali. A origem dos tributos. **Estudos Econômico-Fiscais**. Governo do Estado do Rio Grande do Sul, Secretaria da Fazenda, Departamento da Receita Pública Estadual, Divisão de Estudos Econômico-Tributários, a. 8, n. 9, nov. 2002.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 17 abr. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm. Acesso em: 28 out. 2021

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta COSIT nº 248, de 20 de agosto de 2019**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=103589&visao=anotado>. Acesso em: 23 abr. 2021

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa nº 247/2002**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=compilado&idAto=15123>. Acesso em: 26 abr. 2021.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa nº 404/2004**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 32 ago. 2021

BRASIL. **Lei nº 8.742 de 7 de dezembro de 1993**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8742.htm. Acesso em: 30 abr. 2021

BRASIL. **Lei nº 10.522 de 19 de julho de 2002**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10522.htm. Acesso em 26 abr. 2021

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 28 out. 2021

BRASIL. **Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10637.htm. Acesso em: 28 out. 2021

BRASIL. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.833.htm. Acesso em: 28 out. 2021

BRASIL. **Lei Complementar Nº 7, de 7 de setembro de 1970**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp07.htm. Acesso em: 28 out. 2021

BRASIL. **Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9715.htm. Acesso em: 28 out. 2021

BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **Nota Sei PGFN/MF 63/2018**. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/legislacao-e-normas/documentos-portaria-502/nota-sei-63-2018.pdf/view>. Acesso em: 24 abr. 2021

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Parecer Normativo COSIT Nº 5, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018**. Disponível em: https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/55640784/do1-2018-12-18-parecer-normativo-n-5-de-17-de-dezembr. Acesso em: 25 abr. 2021

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0)**. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5730817>. Acesso em: 26 abr. 2021

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 26ed. São Paulo: Atlas, 2017.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de direito previdenciário**. 14.ed. Niteroi, RJ.: Impetus, 2009.

MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

NASCIMENTO, C. V. do. **Direito tributário III: autonomia, evolução histórica e relações com outras disciplinas**. Bhaia: Edithus, 2016.

MOREIRA, André Mendes. **Neutralidade, valor acrescido e tributação**. Belo Horizonte: Fórum, 2019

PÊGAS, P.H. **Pis e Cofins**. 4.ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2014.

SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. 6.ed. São Paulo: Método, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019