



**CENTRO UNIVERSITÁRIO FAMETRO - UNIFAMETRO  
CURSO DE BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**VICTOR REGIS RIBEIRO MUNIZ**

**A ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA DO SERVIÇO DE REPRESENTAÇÃO  
COMERCIAL COMO INSUMO PARA FINS DE CREDITAMENTO DE PIS E  
COFINS**

**FORTALEZA – CE**

**2022**

VICTOR REGIS RIBEIRO MUNIZ

A ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA DO SERVIÇO DE REPRESENTAÇÃO  
COMERCIAL COMO INSUMO PARA FINS DE CREDITAMENTO DE PIS E  
COFINS

Trabalho de Conclusão de Curso  
apresentado ao Curso de Graduação em  
Ciências Contábeis do Centro  
Universitário Fametro – UNIFAMETRO  
– como requisito parcial para obtenção do  
grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Aline da Rocha Xavier

FORTALEZA – CE

2022

VICTOR REGIS RIBEIRO MUNIZ

A ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA DO SERVIÇO DE REPRESENTAÇÃO  
COMERCIAL COMO INSUMO PARA FINS DE CREDITAMENTO DE PIS E  
COFINS

Trabalho de conclusão de curso apresentado no dia 13 de Junho de 2022 como requisito para obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis do Centro Universitário Fametro - UNIFAMETRO, tendo sido aprovado pela banca examinadora composta pelos professores abaixo:

BANCA EXAMINADORA:

---

Prof<sup>ª</sup>. Ms. Aline da Rocha Xavier  
Orientadora – Centro Universitário Fametro - UNIFAMETRO.

---

Prof<sup>ª</sup>. Dr. Liliana Farias Lacerda  
Membro – Centro Universitário Fametro - UNIFAMETRO.

---

Prof. Esp. José Maria Alexandre Silva  
Membro – Centro Universitário Fametro - UNIFAMETRO

## **AGRADECIMENTOS**

Este capítulo da minha vida é muito especial, é um começo de uma nova jornada e não posso deixar de agradecer a Deus por toda força e coragem oferecida para o alcance dessa meta. Agradeço a UNIFAMETRO que proporcionou a mim, dias ricos de aprendizados e contatos com verdadeiros mestres, no qual tiveram muita paciência e fizeram-me evoluir gradativamente todos os dias. Agradeço aos meus amigos e ao meu companheiro, que me incentivaram e me inspiraram através de gestos e palavras. Agradeço a minha família que sempre me amou e acreditou em mim. Gratidão eterna!! Sem vocês nada disso seria possível.

*“A paciência é a melhor maneira de  
vencer.”*

*Santo Antônio de Pádua.*

# **A ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA DO SERVIÇO DE REPRESENTAÇÃO COMERCIAL COMO INSUMO PARA FINS DE CREDITAMENTO DE PIS E COFINS**

Victor Regis Ribeiro Muniz<sup>1</sup>

Aline da Rocha Xavier<sup>2</sup>

## **RESUMO**

O conceito de insumo em matéria de PIS/COFINS, por ser conceito aberto e com alto grau de abstração, tem suscitado divergências de entendimento entre Fisco e contribuintes, resultando em frequentes lavraturas de autos de infração e na glosa de créditos sobre gastos não considerados como insumo pelo Fisco. Nesta esteira, o presente trabalho investiga a possibilidade de os serviços de representação comercial atenderem aos critérios de Essencialidade e Relevância para fins de creditamento de PIS e COFINS. Objetiva também analisar sua aplicabilidade dentro de um caso concreto de um contribuinte do segmento de educação privada. Além da evidenciação jurídico-conceitual, típica de uma pesquisa exploratória que é, o presente trabalho também analisa matematicamente os cenários em que tais despesas são classificadas ou não como insumo, demonstrando os descontos dos referidos créditos, por meio de estudo de caso concreto, onde chegou-se à constatação de que o serviço de representação comercial atende ao critério de Essencial e Relevante, trazendo ao estudo a possibilidade do desconto do crédito.

**Palavras Chaves:** Contribuições Sociais; Insumos; Representação Comercial.

## **ABSTRACT**

The concept of input for PIS/COFINS purposes, for being an open concept and with a high degree of abstraction, has given rise to divergences of understanding between Tax Authorities and taxpayers, resulting in frequent infraction notices and disallowance of credits on expenses not considered as input by the Tax Authorities. Along these lines, this

---

<sup>1</sup> Graduando do curso de Ciências Contábeis pela Faculdade Metropolitana da Grande Fortaleza – UNIFAMETRO.

<sup>2</sup> Prof<sup>ª</sup>. Orientador do curso de Ciências Contábeis da Faculdade Metropolitana da Grande Fortaleza – UNIFAMETRO.

paper investigates the possibility of commercial representation services meeting the Essentiality and Relevance criteria for PIS and COFINS crediting purposes. It also aims to analyze its applicability in a concrete case of a taxpayer in the private education segment. In addition to the legal-conceptual evidencing, typical of an exploratory research that it is, this paper also analyzes mathematically the scenarios in which such expenses are classified or not as input, demonstrating the discounts of the mentioned credits, through a concrete case study, where it was found that the sales representation service meets the criteria of Essential and Relevant, bringing to the study the possibility of the credit discount.

**Keywords:** Social Contributions; Inputs; Commercial Representatio



## 1 INTRODUÇÃO

A contribuição social para o Programa da Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento para Seguridade Social (COFINS) são dois tributos com expressivo ônus na carga tributária da economia brasileira. Como meio de minimizar o efeito cascata da exação, o legislador brasileiro previu que as referidas contribuições seriam calculadas mediante a aplicação da técnica de tributação da não cumulatividade, que, em linhas gerais, impõe ao contribuinte o dever de recolher somente o tributo resultante do desconto de créditos previstos na legislação.

O presente trabalho se propõe a uma análise sobre o conceito de insumos, que é o cerne do problema da insegurança jurídica que assola o contribuinte no ato de classificar um bem ou serviço como objeto de cálculo de créditos, os quais são deduzidos no ato de apurar tais tributos.

A importância deste estudo se revela à medida que, tomando por base os dados estatísticos de 2018, divulgados no documento “Relatórios - Dados Setoriais por CNAE e UF 2016 a 2018”, publicado em junho de 2020, pela Receita Federal do Brasil (RFB), haviam 169.160 pessoas jurídicas optantes pelo regime de apuração lucro real, as quais, por força do art. 10 da Lei nº 10.833/2003, estão sujeitas à forma não cumulativa das contribuições para o PIS e a COFINS. Estes contribuintes responderam por 66,74% da arrecadação tributária da União (RFB, 2020).

A cerca do tema dos insumos, diversas soluções foram propostas pela doutrina, pela RFB, pelo CARF e pelo Poder Judiciário. Diante disso, levantou-se a seguinte questão problema: Como o creditamento de PIS e COFINS pode beneficiar uma empresa de Educação com relação aos gastos com a tomada de serviço de representação comercial?

Este trabalho tem como objetivo central demonstrar os descontos de créditos calculados sobre serviços tomados como insumos na tributação do PIS e da COFINS. Em diante, objetiva de maneira específica, demonstrar a possibilidade ou não de os serviços de representação comercial atenderem aos critérios de Essencialidade e Relevância para fins de creditamento de PIS e COFINS, conforme proposto pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), e analisar a aplicabilidade no caso concreto de um contribuinte do segmento

de educação privada que se utiliza de representantes comerciais para expandir o alcance e a capilaridade dos seus negócios ao longo do território nacional.

Na primeira seção deste trabalho pretende-se apresentar os aspectos gerais e conceituais que são fundamentais para correta compreensão do tema estudado, bem como situar o leitor no contexto normativo que regulamenta o tema. Na segunda seção será abordado o problema da insegurança jurídica no que tange ao conceito de insumos, apresentando controvertidos precedentes de soluções de consultas da RFB e julgamentos do CARF e Poder Judiciário. Após, na terceira seção, será destrinchado o julgamento do STJ que fixou o Tema Repetitivo nº 779, passando, a seguir, na quarta seção a identificar os reflexos do referido julgamento nas decisões do CARF posteriores ao julgamento do STJ. Por fim, analisar-se-á o serviço de representação comercial como potencial insumo à luz dos critérios de Essencialidade e Relevância em um caso concreto.

O trabalho utiliza como metodologia, pesquisa exploratória bibliográfica com Estudo de Caso.

## **2 TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PARA PIS E COFINS**

Majoritariamente os doutrinadores do direito tributário brasileiro e os tribunais pátrios concebem a divisão das espécies tributárias em cinco. Segundo Paulsen e Velloso (2019, p. 104): “impostos; taxas; contribuições de melhoria; empréstimos compulsórios e contribuições.”

Para efeito desta pesquisa, nos ateremos à espécie tributária “contribuições”. As contribuições possuem matriz constitucional no art. 195 da Constituição Federal, e se subdividem em: contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE), contribuições de interesse das categorias profissionais e as contribuições sociais. Especialmente, acerca das contribuições sociais, a Constituição Federal (BRASIL, 1988) dispõe que:

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:

[...]

b) a receita ou o faturamento;

[...]

Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego, outras ações da previdência social e o abono de que trata o § 3º deste artigo.

Como se vê, as contribuições previstas no art. 195 e 239 da Constituição Federal tem finalidades específicas: O financiamento da seguridade social, o programa do seguro-desemprego, outras ações da previdência social e o abono salarial, as quais, por sua vez têm suas receitas vinculadas a dispêndios visando desempenhar um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos relativos à saúde, à previdência e assistência social em sentido lato.

Em meio às contribuições previstas no art. 195 da CF/1988, estão aquelas que adotam como base de cálculo a receitas, a exemplo do PIS e da COFINS, na sua modalidade não cumulativa.

Constituídas simultaneamente pelas leis complementares 7/1970 e 8/1970 o Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), em 01/07/1976, foram unificados por meio da Lei Complementar (LC) nº 26/1975 com a nomeação PIS/Pasep com objetivos de integrar o empregado na vida e no desenvolvimento das empresas e assegurar ao empregado e ao servidor público o usufruto do patrimônio individual progressivo, além de estimular a poupança e corrigir as distorções na distribuição de renda.

A Cofins, por sua vez, criada 21 anos após o PIS/Pasep, pela LC nº 70/1991, destinou-se ao custeio de despesas estatais das áreas de saúde, previdência e assistência social, bem como tem parte do produto de sua arrecadação destinado ao Fundo Social de Emergência, como previsto no art. 71 da Constituição Federal de 1988.

A seguridade social, que se compõe de ações estatais a serem financiadas por toda sociedade, assenta sua previsão constitucional no art. 195 da Constituição Federal de 1988, o qual dispõe que toda a sociedade irá financiar de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos oriundos dos orçamentos da União, Estado e Municípios e mediante a instituição das referidas contribuições sociais.

Neste sentido, as contribuições sociais assumem relevante papel perante o estado social, visto que foram criadas para o subsidiar financeiramente, a fim de que cumpram seus objetivos, no que diz respeito a seguridade social diretamente ligadas às áreas de saúde, cultura, educação, assistência social e suas áreas correlacionadas. Nesse âmbito, BARROS (2017, p. 37-38) constata que:

As contribuições sociais são, por excelência, a espécie tributária que mais se identifica com o conceito de Estado Social e Democrático de Direito, pois visam custear, justamente, a intervenção do Estado na garantia do mínimo existencial para os cidadãos, de modo a proporcionar a todos uma existência digna desde o nascimento até a morte, inclusive em momento de fragilidade ou até de incapacidade.

Sem que necessariamente recebam as vantagens das melhorias promovidas pelas ações custeadas pelas contribuições sociais, as pessoas jurídicas possuem um viés solidário com a consecução de tais ações, pois o recolhimento destes tributos está ligado diretamente ao auferimento de renda, do qual, parcela é retirada e destinada para a seguridade social.

## **2.1 REGRA MATRIZ DA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA**

A regra matriz de incidência tributária analisa um tributo a partir dos seus aspectos material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo. Especificamente acerca do aspecto quantitativo, na lição de CARVALHO (2012) temos que:

[...] o critério quantitativo do consequente da norma jurídica tributária deve ser representado por elementos mensuráveis, como, por exemplo, a base de cálculo e a alíquota. Assim, podemos conceituar o critério quantitativo como sendo o grupo de informações que o intérprete obtém da leitura da norma geral e abstrata, e que lhe permite precisar a exata quantia devida do tributo. (2012, p. 396).

Para efeito deste estudo, nos ateremos ao aspecto quantitativo das contribuições sociais para o PIS/PASEP e a COFINS, os quais são: base de cálculo, alíquota e técnica de tributação não cumulativa.

A base de cálculo como aspecto imprescindível para qualquer tipo de tributo de forma a quantificar o desígnio da obrigação fiscal, com seu elemento de representação da própria fatia numérica de representação. Para conformar de forma adequada a base, segundo a Enciclopédia Jurídica da PUC São Paulo (ENCICLOPÉDIA JURÍDICA DA

PUCSP, 2019), devem ser considerados todos os fatos atinentes ao fato gerador do tributo, ou seja, todas as exclusões e eventuais abatimentos necessários para capturar a manifestação da força econômica.

Em continuação, a alíquota básica da contribuição social PIS/PASEP, com vigência da Lei 10.637/2002, se iniciou a partir de 01.12.2002, para empresas optantes do regime Lucro Real o regime não cumulativo para PIS, com sua alíquota geral de 1,65%, (BRASIL, 2002).

Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).

Em dezembro de 2003, um ano após um ano desde a sanção da instituição do PIS/PASEP e sua alíquota básica não cumulativa, foi instituída na Lei 10.833/2003 a cobrança não cumulativa da COFINS e sua alíquota básica de 7,60%, como transcrito abaixo, (BRASIL, 2003).

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

[...]

II - de 7,60% (sete inteiros e sessenta centésimos por cento), na situação de que trata a alínea “b” do inciso II do § 5º do art. 2º desta Lei.

Como centro desse estudo, a técnica de tributação da não cumulatividade que permite o aproveitamento de alguns créditos, incluindo algumas despesas financeiras, foi um fator de equilíbrio econômico tendo em vista a elevação da alíquota das contribuições aplicadas ao regime não-cumulativo.

## **2.2 NÃO-CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES**

A apuração das contribuições sobre receita ou faturamento, até ano de 2002, se dava apenas na técnica de tributação cumulativa, ou seja, sem a possibilidade de aproveitamento de crédito como ocorre no ICMS/IPI, independentemente de a empresa ser optante pelos regimes tributários do Lucro Real, Presumido ou Arbitrado. Oliveira (2016, p. 25) expõe que:

Até 2002, as contribuições sobre receita e faturamento das empresas incidiam somente na modalidade cumulativa, sem a possibilidade de aproveitamento de crédito, como ocorre, por exemplo, com o ICMS. Com isso a cada operação, havia uma superposição “em cascata” das contribuições, que recebiam muitas críticas do setor empresarial e do próprio Ministério da Fazenda, o qual declarou que as distorções do regime cumulativo prejudicavam a eficiência e a competitividade Nacional.

O autor observa que, que por não existir um regime de equilíbrio “os tributos cumulativos são os mais fáceis de serem apurados e, paradoxalmente, são os mais prejudiciais à economia”, porque no cálculo do PIS e da COFINS cumulativos, levam-se em conta apenas as gerações de receitas desconsiderando o ônus tributário das operações anteriores e seus reflexos indiretos.

Para corrigir essas distorções, foi instituído, num primeiro momento, em 2002, através da Medida Provisória (MPV) nº 66/2002, convertida subsequentemente na Lei nº 10.637/2002, o regime da não cumulatividade das contribuições sociais para o PIS/PASEP. A MPV nº 66/2002 em seu art. 11, já previa, que em até 31.12.2003 o Poder Executivo submeteria ao Congresso Nacional um projeto de lei para instituir a não cumulatividade da cobrança da COFINS, como expresso logo abaixo (BRASIL, 2002).

Art. 11. Até 31 de dezembro de 2003, o Poder Executivo submeterá ao Congresso Nacional projeto de lei tornando não cumulativa a cobrança da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

Em seguida, no ano de 2003, para atender o comando retrocitado do art. 11, foi editada, pelo Governo Federal, a Medida Provisória nº 135/2003, a qual foi convertida pela Lei 10.833/2003 o regime da não cumulatividade para a COFINS, passando a permitir aproveitamento de créditos escriturais no cálculo/apuração das contribuições em comento, sendo uma alternativa à sistemática de cálculo cumulativo das contribuições, que restou mantida e coexistente ao novo modelo de apuração dos tributos.

O Poder Executivo, ao instituir a não cumulatividade das contribuições sociais deliberou por relacionar, de modo genérico, os créditos que poderiam ser deduzidos à base de cálculo dos tributos relacionados como mais precisamente citada no art. 3º das leis 10.637/2002 e 10.833/2003 (BRASIL, 2002/2003).

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

[...]

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;

[...]

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.

[...]

IX - Energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

[..]

É válido observar a importância de determinadas despesas que estão ligadas especificamente a atividade da empresa como a depreciação com as máquinas e equipamento, consumo de energia e bens e serviços utilizados como insumo com sua ampla extensão e subjetividade. Diante da repercussão econômica do alcance dos conceitos, sobretudo de insumo, gerou-se intenso dissenso entre fisco, de um lado, tencionando limitar o alcance, e do outro lado os contribuintes, que pretendiam utilizar ao máximo os insumos e minimizar o ônus tributário.

### **2.3 INSEGURANÇA JURÍDICA NO CONCEITO DE INSUMO**

É permissível a apuração de créditos em relação aos bens e serviços utilizados como insumo, tanto na prestação de serviços, quanto na produção ou fabricação de bens destinados a venda, ficando de fora os gastos relacionados à área comercial ou administrativo, visto com exemplos. O legislador preferiu usar um critério funcional, causa e efeito, a detalhar quais seriam os bens e serviços que permitem os créditos.

Visando delimitar, a RFB (à época, Secretaria da Receita Federal) aprovou diversos atos normativos complementares, a exemplo da Instrução Normativa nº 404, de 12.03.2004. Neste contexto, é previsto o entendimento como insumo (BRASIL, 2004).

§ 4º 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 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.

Como se vê, a grande abrangência do vocábulo insumo se estende desde a instituição do regime não cumulativo, causando profundas discussões entre Fisco, doutrina e jurisprudência sobre o direito aplicado aos créditos propostos. Nesta esteira, buscando um efeito adequado para o termo “insumo”, nos últimos anos os tribunais vêm ratificando que os gastos necessários para o auferimento de receita estão diretamente interligados e devem ser computados como insumos, anulando o efeito cascata que foi grande percussor de críticas.

Seguindo esse entendimento, o STJ em 2018, em sede de recurso repetitivo, julgou que, para fins de aproveitamento de créditos do PIS e da COFINS, os contribuintes devem considerar como insumo todos os dispêndios necessários e essenciais para o “exercício estatutário da atividade econômica” (REsp 1.221.170/PR).

#### **2.4 ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA: O JULGAMENTO DO STJ – TEMA REPETITIVO Nº 779**

No referido Julgamento em recurso especial, julgado sob a sistemática do rito repetitivo, o relator, Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, discorre que a não cumulatividade das contribuições PIS e COFINS não coincide com a não cumulatividade de ICMS e IPI, pois enquanto este possui sua observância constitucional sendo obrigatória, a observância para as contribuições é facultativa, tendo em vista que cabe ao legislador originário tais definições, trazendo assim várias indagações (REsp nº 1.221.170/PR). O Ministro vota:

Diferentemente do que ocorre no caso do ICMS e do IPI, cuja tributação pressupõe a existência de um ciclo econômico ou produtivo, operando-se a não cumulatividade por meio de um mecanismo de compensação dos valores devidos em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores, a incidência das contribuições PIS e COFINS pressupõe o auferimento de faturamento/receita, fato este que não se encontra ligado a uma cadeia econômica, mas à pessoa contribuinte, operando a não cumulatividade como técnica de arrecadação que consiste na redução da sua base de cálculo da exação, mediante a incidência sobre a totalidade das receitas auferidas pela

pessoa jurídica, independente de sua denominação ou classificação contábil, permitidas certas deduções expressamente previstas na legislação.

No posicionamento do Magistrado, as contribuições PIS e COFINS estão diretamente ligadas ao ganho de receita, sem nenhuma ligação a uma cadeia econômica ou produtiva, mas sim a pessoa jurídica do contribuinte, com elementos ligados diretamente a atividade da empresa e seu desenvolvimento.

A Seção declara então que deve ser considerado insumo tudo aquilo que seja necessário para o desenvolvimento da atividade econômica, reconhecendo também a ilegalidade das Instruções Normativas nº 247/2002 e nº 404/2004 da então Secretaria Receita Federal, que restringiam os limites explanatório do conceito insumo de forma indevida (REsp Nº 1.221.170/PR).

Em suas ponderações durante o julgamento, a Ministra Regina Helena Costa, aduz que o conceito de insumo deve obedecer aos parâmetros de essencialidade ou relevância, que por sua vez determina que o item, bem ou serviço precisa observar tais critérios, estando eles ligados diretamente aos fatores indispensáveis para o desenvolvimento da atividade do contribuinte (REsp Nº 1.221.170/PR). Traz-se para esta pesquisa um trecho do voto da Ministra:

Demarcadas tais premissas, tem-se que 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, 178 caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço. Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.

Neste modo, sem o “essencial” não existe o produto ou serviço com sua força de mercado, constituindo ser elemento estrutural e inseparável para o processo. A relevância por sua vez, deve integrar em algum momento a produção ou serviço, com sua singularidade de cada atividade aplicada, compondo o processo antes, durante ou depois do resultado final, sendo ele um fator de total relevância para o resultado e ganho efetivo (BRASIL, 2018).

Se interpretadas de forma literal, as palavras essencialidade e relevância tornam-se vagas e, apesar de terem fixado uma direção de entendimento, não tornam a matéria pacificada, de modo que, a interpretação do alcance deve ser aplicada de forma sistêmica, observando o contexto na qual será utilizada, analisando-se então, casos concretos nessa pesquisa, de forma a observar a essencialidade e relevância na atividade econômica da empresa, com base na legislação regente.

## **2.5 REFLEXOS NAS DECISÕES DO CARF**

Mesmo antes da decisão do STJ (REsp nº 1.221.170/PR) já haviam posicionamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) no sentido que as dimensões da não cumulatividade para PIS e para COFINS, não se limitavam pelas Instruções Normativas nº 247/2002 e nº 404/2004, mas sim pela atividade econômica fim.

Acrescente-se ao entendimento, o caso julgado pelo CARF, em 23 de abril de 2013, onde se reconheceu a possibilidade de creditamento do PIS e da COFINS sobre serviços de representação comercial, quando a utilização de tal serviço intermediário for crucial para o desenvolvimento da atividade empresarial. Veja-se o ementado:

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVA. SEGURADORA DE GARANTIA ESTENDIDA. SERVIÇO DE VENDA DO SEGURO. GERAÇÃO DE CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Deve-se considerar como insumo, para fins de crédito do PIS e da COFINS não-cumulativos, todo bem ou serviço essencial à atividade da empresa. In casu, a terceirização do serviço de prospecção e de venda do seguro é imprescindível à atividade da Recorrente, motivo pelo qual se classifica como insumo e gera crédito do PIS e da COFINS não-cumulativos”

(Processo nº 16327.000635/2009-19, Acórdão nº 3401-002.213).

O entendimento firmado pelo CARF, acima transcrito, é esclarecedor acerca da possibilidade do desconto de créditos, a título de insumo, do serviço terceirizado de prospecção e de venda. Cumpre dizer que o referido entendimento foi objeto de modificação posterior pelo Acórdão nº 9303-004.136, em sede de recurso especial de divergência, interposto pela Fazenda Nacional, que teve seu julgamento em 08 de junho de 2016, no qual entendeu-se que:

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVA. SEGURADORA DE GARANTIA ESTENDIDA. SERVIÇO DE VENDA DE SEGURO. CONCEITO DE INSUMO. DESCABIMENTO

Somente se habilitam como insumos aptos a gerar créditos da não cumulatividade das contribuições PIS e COFINS, serviços que sejam prestados e consumidos no processo produtivo da postulante. Não cumprem, pois, tal requisito, aqueles serviços que sejam prévios ao início do processo, ainda que possam ser considerados a ele essenciais.

(Processo nº 16327.000635/2009-19, Acórdão nº 9303-004.136).

As razões de reforma, consignadas na ementa do Acórdão acima transcrito, conflitam diretamente com o entendimento fixado no REsp nº 1.221.170/PR, uma vez que, nas referidas razões, entendeu-se que, mesmo que essenciais tais serviços, os mesmos não constituem insumos. No entendimento ora dominante pode ser classificado como insumo tudo aquilo que é essencial ou relevante, na esteira do Tema Repetitivo nº 779.

### **3 METODOLOGIA**

Para chegar aos resultados dessa pesquisa, foi necessário que a mesma fosse realizada através da metodologia de uma pesquisa exploratória, a qual, na lição de Prodanov e Freitas (2013, p. 51) possui a seguinte conceituação:

A) Pesquisa exploratória: quando a pesquisa se encontra na fase preliminar, tem como finalidade proporcionar mais informações sobre o assunto que vamos investigar, possibilitando sua definição e seu delineamento, isto é, facilitar a delimitação do tema da pesquisa; orientar a fixação dos objetivos e a formulação das hipóteses ou descobrir um novo tipo de enfoque para o assunto. [...]

Atinente ao trabalho e buscando da estrutura e levantamento aos dados pesquisados, foi feita uma pesquisa bibliográfica, a qual para Prodanov e Freitas (2013, p.54), tem a seguinte definição:

Pesquisa bibliográfica: quando elaborada a partir de material já publicado, constituído principalmente de: livros, revistas, publicações em periódicos e artigos científicos, jornais, boletins, monografias, dissertações, teses, material cartográfico, internet, com o objetivo de colocar o pesquisador em contato direto com todo material já escrito sobre o assunto da pesquisa. Em relação aos

dados coletados na internet, devemos atentar à confiabilidade e fidelidade das fontes consultadas eletronicamente. [...]

A pesquisa aplicou-se a um caso prático através da metodologia de estudo de caso, que para Prodanov e Freitas (2013, p.60) denomina a metodologia como “pesquisa qualitativa e/ou quantitativa, entendido como uma categoria de investigação que tem como objeto o estudo de uma unidade de forma aprofundada, podendo tratar-se de um sujeito, de um grupo de pessoas, de uma comunidade [...]”.

O estudo de caso é de sociedade empresarial que se dedica a atividade econômica do ensino de idiomas e a produção e promoção de eventos esportivos, a qual se utiliza, como modelo de negócio e com o fim de expansão do alcance, de extensa rede de representação comercial. No desenrolar da pesquisa busca-se analisar se tal serviço é essencial e/ou relevante para o desempenho da atividade da empresa, ou seja: se concorre diretamente para o auferimento de receita.

A pesquisa analisa o exercício de 2021, ano em que a empresa esteve submetida à técnica de tributação da não cumulatividade para PIS e para COFINS, e, por consequência, ao tomar os serviços de representação comercial pretendeu, por entendê-lo como essencial para atividade, descontar créditos na apuração das contribuições.

Ademais, o serviço em comento será analisado à luz dos critérios fixados em casos concretos julgados pelo STJ e CARF afim de comprovar ou não, o enquadramento do serviço no conceito de insumo.

#### **4 ANÁLISE E RESULTADOS**

A empresa estudada é pessoa jurídica cuja atividade preponderante é aquela constante na CNAE nº 77.40-3-00 (Gestão de ativos intangíveis não financeiros). Além disso, possui os CNAE's:

- 85.93-7-00 - Ensino de idiomas
- 93.19-1-01 - Produção e promoção de eventos esportivos.

Na prática, o objeto empresarial é a exploração de venda de serviços de intercâmbio esportivo, o qual consiste numa plataforma/método de ensino de esportes agregado ao ensino de idiomas. Para chegar ao aluno/cliente, a empresa se vale de

representantes distribuídos ao longo do território nacional, os quais proporcionam a capilaridade dos negócios por diversas cidades do país.

Cada representante autorizado mantém uma estrutura física onde são ministrados os treinamentos em matéria de esporte e idiomas, usando uma plataforma digital e métodos de titularidade da empresa estudada.

A receita precípua da empresa é a contraprestação financeira cobrada do aluno para que o mesmo utilize. Tais representantes são verdadeiros braços, sem os quais as operações da empresa, a saber, a venda deste serviço, seriam impossibilitadas. Além disso, a empresa promove eventos nos quais os alunos são postos em contato com “olheiros” (técnicos de categorias de base de clubes de futebol no exterior) os quais frequentemente identificam talentos para o esporte e viabilizam o acesso destes alunos ao mercado internacional do esporte. Tais eventos, junto da venda de serviço de disponibilização da plataforma, constituem o plexo de serviços oferecidos pela empresa, denominado de “intercâmbio esportivo”, cuja participação do aluno se realiza mediante pagamento de ingresso/matrícula intermediada pelo representante local de venda.

No quadro a seguir, evidencia-se o montante de despesa com representação comercial a empresa incorreu no ano de 2021, cujos dados foram obtidos a partir de informações gerenciais e financeiras da empresa:

- Tabela 01: Demonstrativo das despesas pagas com Representação Comercial no exercício de 2021 da empresa objeto da pesquisa:

<b>Serviços Tomados de Representantes Comerciais no Território Nacional</b>			
<b>Cidade/Estado:</b>	<b>Ano/Exercício</b>	<b>Valor:</b>	<b>Proporção:</b>
Rio de Janeiro/RJ	2021	R\$ 395.368,55	16,52%
Curitiba/PR	2021	R\$ 330.235,25	13,80%
Niterói/RJ	2021	R\$ 312.312,85	13,05%
Foz do Iguaçu/PR	2021	R\$ 300.123,50	12,54%
Recife/PE	2021	R\$ 248.356,85	10,38%
Porto Alegre/RS	2021	R\$ 200.592,50	8,38%
São Paulo/SP	2021	R\$ 199.125,30	8,32%
Duque de Caxias/RJ	2021	R\$ 128.725,00	5,38%
Brasília/DF	2021	R\$ 80.125,00	3,35%
Florianópolis/SC	2021	R\$ 52.125,50	2,18%
João Pessoa/PB	2021	R\$ 50.589,99	2,11%
Fortaleza/CE	2021	R\$ 39.725,00	1,66%
Natal/RN	2021	R\$ 39.125,00	1,64%
Vitória/ES	2021	R\$ 10.752,60	0,45%

Espumoso/RS	2021	R\$ 5.589,00	0,23%
Total	2021	R\$ 2.392.871,89	100,00%

Fonte: Autoria Própria

Na tabela 01, pode-se notar que a empresa estendeu o alcance de suas vendas sobre todo território brasileiro, ainda que seu endereço seja situado na cidade do Rio de Janeiro. A empresa, através dos representantes comerciais, celebrou contratos de vendas de serviço à quilômetros de distância de seu espaço físico, demonstrando assim o quão relevante é para seu auferimento de receita e crescimento a capilaridade proporcionada por seus representantes. Por meio de seus representantes, a empresa consegue expandir seu campo de atuação.

Considerando que a empresa estudada é optante pelo regime não cumulativo das contribuições para o PIS/COFINS no ano de 2021, e considerando ainda o expressivo montante de recursos dispendidos pela mesma para pagar por tal serviço tomado, surge o questionamento acerca da possibilidade de classificar os dispêndios na categoria de insumos, de modo que, sobre eles sejam calculados e descontados créditos escriturais. É este questionamento, portanto, que instiga a investigação científica objeto desta pesquisa.

De posse de dados fiscais fornecidos pela empresa, vamos explorar o cenário do exercício do ano de 2021.

- Tabela 02: Cenário no qual a empresa não utiliza o serviço de representação comercial como dedução para apuração dos tributos

<b>Sem o Desconto do Crédito</b>			
Mês/Ano	Faturamento	PIS a recolher	COFINS a recolher
<i>jan/21</i>	R\$ 244.403,37	R\$ 4.032,66	R\$ 18.574,66
<i>fev/21</i>	R\$ 362.593,51	R\$ 5.982,79	R\$ 27.557,11
<i>mar/21</i>	R\$ 318.879,98	R\$ 5.261,52	R\$ 24.234,88
<i>abr/21</i>	R\$ 164.203,26	R\$ 2.709,35	R\$ 12.479,45
<i>mai/21</i>	R\$ 194.562,62	R\$ 3.210,28	R\$ 14.786,76
<i>jun/21</i>	R\$ 199.441,54	R\$ 3.290,79	R\$ 15.157,56
<i>jul/21</i>	R\$ 772.290,18	R\$ 12.742,79	R\$ 58.694,05
<i>ago/21</i>	R\$ 173.343,38	R\$ 2.860,17	R\$ 13.174,10
<i>set/21</i>	R\$ 244.279,31	R\$ 4.030,61	R\$ 18.565,23
<i>out/21</i>	R\$ 348.155,80	R\$ 5.744,57	R\$ 26.459,84
<i>nov/21</i>	R\$ 359.699,64	R\$ 5.935,04	R\$ 27.337,17
<i>dez/21</i>	R\$ 406.317,96	R\$ 6.704,25	R\$ 30.880,16
<b>Totais</b>	<b>R\$ 3.788.170,55</b>	<b>R\$ 62.504,81</b>	<b>R\$ 287.900,96</b>

Fonte: Autoria Própria

No cenário apresentado pela Tabela 02, relativo ao exercício do ano de 2021, a empresa apresentou oscilações em seu faturamento direto, considerando o atípico cenário econômico, intensamente prejudicado pela crise sanitária decorrente da pandemia global de COVID 19. As variações em seu faturamento, que vão de faturamento em determinado mês, de R\$ 164.203,26 até o valor de R\$ 772.290,18 em outro mês distinto.

Foi utilizada como técnica de tributação, a não cumulatividade, porém não houve desconto de créditos, pois estamos tratando de uma empresa de serviço que seu ativo é intangível, não existindo em sua realidade, direito a outros créditos, como encargos com depreciação; seu único insumo é o serviço de representação comercial. A empresa recolheria um montante de R\$ 350.405,77 para contribuições de PIS e da COFIS, tendo sua representatividade tributária de 9,25% sobre faturamento anual.

As despesas com Representação Comercial, como apresentado na Tabela 01, representam 63,16% sobre o faturamento anual. O valor é expressivo e impacta no desempenho da empresa, fazendo com que ela, por consequência de um planejamento, entre em prejuízo ou não consiga progredir, retornando aos sócios de forma negativa ao final do exercício.

O objetivo desse estudo é mostrar como o custo com Representação Comercial está ligado diretamente à receita da empresa, e por consequência, seu desempenho.

- Tabela 03: Cenário no qual a empresa se utiliza as despesas com Comissão para dedução da base de cálculo para apuração dos tributos

<b>Com Desconto do Crédito</b>	
<b>Receita Anual de 2021</b>	<b>R\$ 3.788.170,55</b>
(-) Débitos de PIS/COFINS	R\$ 350.405,78
PIS	R\$ 62.504,81
COFINS	R\$ 287.900,96
<b>Despesas Dedutíveis Rep. Comercial</b>	<b>R\$ 2.392.871,89</b>
PIS a recuperar	R\$ 39.482,39
COFINS a recuperar	R\$ 181.858,26
<b>PIS recolher</b>	<b>R\$ 23.022,43</b>
<b>COFINS a recolher</b>	<b>R\$ 106.042,70</b>

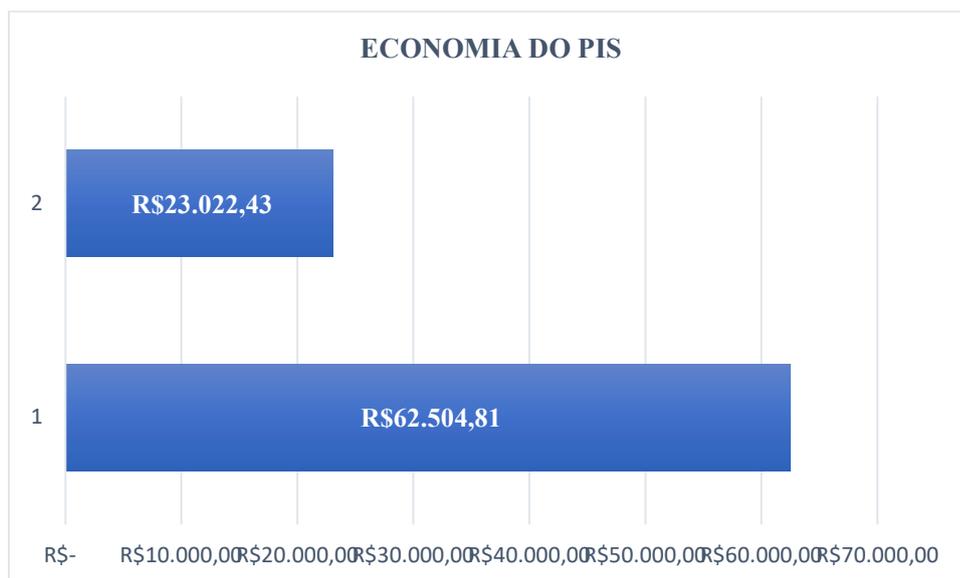
Fonte: Autoria Própria

Neste cenário, representado pela Tabela 03, a empresa utilizou da técnica de tributação da não cumulatividade e deduziu as despesas relativas à Comissão de Representação Comercial no cálculo das apurações das contribuições.

Os tributos recolhidos tiveram um impacto expressivamente inferior sobre o faturamento anual, resultando no valor total recolhido de R\$ 129.065,13. A representatividade proporcional sobre o faturamento caiu para 3,4%, reduzindo-se, portanto, em 5,85% o impacto apresentado no cenário em que tais serviços não são considerados como insumos (9,25%).

De igual modo, faz-se necessário comentar sobre a economia da COFINS, uma vez que tais tributos, apesar de suas finalidades arrecadatórias diferentes, possuem a mesma natureza jurídica (contribuições sociais), adotam a mesma técnica de apuração, recaem sobre a mesma base de cálculo. Deste modo considera-se que o desconto do crédito sobre as despesas objeto deste estudo, assume essencial importância para o contribuinte que em tais despesas incorreu, caso em que, ao aplicar-se a técnica de tributação da não cumulatividade sobre os serviços de representação comercial, reduz-se consideravelmente o impacto negativo do fluxo de caixa, conforme apresentado nos dois gráficos abaixo:

- Gráfico 01: Economia do PIS

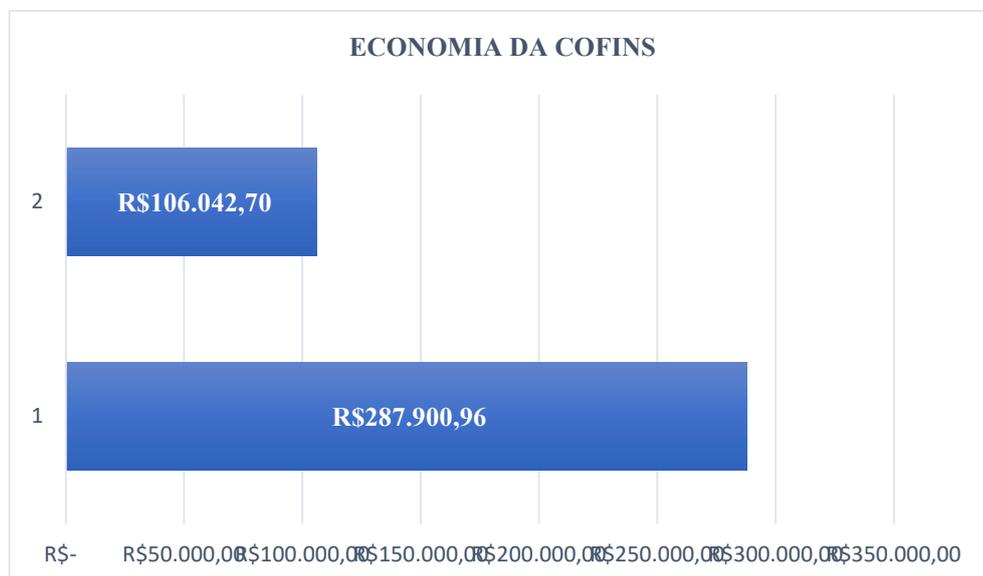


Fonte: Autoria Própria

De acordo com o gráfico 01, na coluna 01, o recolhimento de PIS no ano de 2021 foi no total de R\$ 62.504,81, e na coluna 02, descontando-se créditos sobre serviços

tomados de representantes comerciais, o valor recolhido é de R\$ 23.022,43, ou seja, uma redução de 63,17% do valor a ser pago, uma economia de R\$ 39.482,38.

- Gráfico 02: Economia da COFINS



Fonte: Autoria Própria

Com o gráfico 02, na coluna 01, nota-se que o recolhimento da COFINS no ano de 2021 foi no total de R\$ 287.900,96, cenário em que não se desconta créditos sobre as despesas pagas com representantes comerciais. Porém na coluna 02 do mesmo gráfico, agora descontando créditos sobre as aludidas despesas, o valor recolhido é de R\$ 106.042,70, ou seja, tem-se uma redução de 63,17% do valor pago, alcançando-se, com isto, a uma economia de R\$ 181.858,26 no exercício de 2021.

Através das informações apresentadas nos gráficos, é notória a economia resultante dos descontos dos referidos créditos para entidade, os quais proporcionam como resultado, uma economia de 63,17% para o caixa da entidade, recebendo um impacto menor em seu faturamento quando comparado com o valor recolhido sem a apropriação dos referidos créditos tributários, evidenciando para essa pesquisa a importância desse reconhecimento para o desempenho funcional da entidade, o qual torna o impacto tributário menos oneroso para o contribuinte, submetendo-lhe a uma tributação mais adequada à sua capacidade contributiva.

No cenário em que o contribuinte pode, sem oposição e com anuência do Fisco, efetuar o desconto de créditos de despesas com representantes comerciais, se alcança com inteireza o objetivo do princípio da não cumulatividade das contribuições em comento,

qual seja, a não repercussão econômica em cascata do custo fiscal, considerados todos os fatos atinentes ao fato gerador do tributo que é o faturamento, incluindo todas as exclusões e eventuais abatimentos necessários para capturar a manifestação da força econômica.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O presente estudo teve como ponto de partida a importância da técnica de tributação das contribuições para PIS/COFINS no respectivo cenário da não cumulatividade, na qual são considerados todos os fatos atinentes ao tributo, dentre eles possíveis créditos previstos no art. 3º das leis 10.637/2002 e 10.833/2003, a serem considerados para cálculo.

O insumo por ter grande abrangência do vocábulo, e por seu critério ser funcional e não detalhado, o STJ em 2018, através do Tema Repetitivo nº 779, declara que é considerado insumo tudo aquilo que é necessário para atividade econômica, tudo que for essencial e relevante para o resultado e ganho efetivo da organização. Deste modo, levantou-se o estudo de caso de uma empresa que utiliza o serviço de representação comercial como meio de expansão para seu negócio. Tal serviço tem por natureza, ser essencial e relevante para capilaridade e força de mercado, deste modo, o serviço é considerado como insumo com base na legislação regente, e são demonstrados dois cenários no quais se utiliza ou não os devidos créditos na apuração dos tributos, e o respectivo reflexo financeiro positivo para entidade decorrente da utilização de tais créditos.

Sendo a presente pesquisa de natureza exploratória, foi crucial para a consecução de seus resultados a análise dos argumentos de autoridade. O objetivo geral, a saber, a evidenciação dos créditos de PIS/COFINS, foram alcançados a partir da exposição de dados contábeis sobre os quais se permitiu simular os cenários dos créditos fiscais. Por conseguinte, analisando tais dados à luz dos argumentos de autoridade do CARF, especificamente no bojo do Processo nº 16327.000635/2009-19 e, sobretudo do STJ no Tema Repetitivo nº 779, chegou-se à constatação de que o serviço de representação comercial, atende ao critério de Essencial e Relevante, trazendo ao nosso estudo de caso

a possibilidade da aplicabilidade de creditamento para um contribuinte do seguimento de educação privada.

A empresa, ao utilizar tal técnica de tributação para apuração das contribuições, demonstrou através das tabelas o seu resultado e ganho efetivo, respondendo à questão central para essa pesquisa, qual seja: Se o creditamento de PIS e COFINS pode beneficiar uma empresa de Educação com relação aos gastos com a tomada de serviço de representação comercial. A resposta para essa questão central passa pela análise de entendimento do STJ através do REsp nº 1.221.170/PR, que declara que deve ser considerado insumo tudo aquilo que seja necessário para o desenvolvimento da atividade econômica, reconhecendo a Essencialidade e Relevância, que, através disso, pode beneficiar a empresa de forma a ser considerado o referido gasto como crédito para o cálculo das contribuições de PIS e da COFINS.

A pretensão desta pesquisa não foi de esgotar o assunto, sobretudo pelo fato de que a matéria sobre insumos é constantemente revisitada pelo Fisco e pelo Poder Judiciário, os quais, casuisticamente, tem sido provocado sobre despesas semelhantes à representação comercial, e delineado novos contornos e alcances para o conceito legal do insumo, não sendo, portanto, um assunto acabado.

## REFERÊNCIAS

BARROS, Mauricio. **PIS e COFINS na teoria e na prática, uma abordagem completa dos regimes cumulativos e não cumulativos**. Org. Adolpho Bergamini e Marcelo Magalhães Peixoto. 4. Ed. São Paulo: MP Editora, 2017.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em: 29 mar. 2022.

BRASIL. **Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002**. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110637.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110637.htm). Acesso em: 29 mar. 2022.

BRASIL. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003**. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/110.833.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.833.htm). Acesso em: 29 mar. 2022.

BRASIL. **Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002**. Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre os procedimentos para desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/mpv/antigas\\_2002/66.htm#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20n%C3%A3o%20cumulatividade,sobre%20o%20pagamento%20e%20o](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/antigas_2002/66.htm#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20n%C3%A3o%20cumulatividade,sobre%20o%20pagamento%20e%20o). Acesso em: 29 mar. 2022.

BRASIL. **Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de agosto de 2004**. Dispõe sobre a incidência não-cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social na forma estabelecida pela Lei nº 10.833, de 2003, e dá outras providências. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15304&visao=anotado>. Acesso em: 29 mar. 2022.

CARF. Recurso Voluntário. **Processo n. 16327.000635/2009-19**, Recurso Especial do Procurador, Acórdão n. 3401-002.213 – 1ª Turma, Sessão de 23 de abril de 2013, p.1

CARF. Recurso Voluntário. **Processo n. 16327.000635/2009-19**, Recurso Especial do Procurador, Acórdão n. 9303-004.136 – 3ª Turma, Sessão de 08 de junho de 2016, p.1

CARVALHO, Paulo de Barro, **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

DINIZ, Maria Helena. **Direito civil brasileiro: teoria das obrigações contratuais e extracontratuais**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

OLIVEIRA, Fábio Rodrigues de. **PIS e COFINS na Prática**. 2ª ed. São Paulo: Fiscosft Editora, 2016.

PAULO DE BARROS CARVALHO (São Paulo) (org.). **ENCICLOPÉDIA JURÍDICA DA PUCSP: direito tributário. DIREITO TRIBUTÁRIO.** 2019. Disponível em: [https://enciclopediajuridica.pucsp.br/pdfs/imposto-sobre-a-renda-e-proventos-de-qualquer-natureza\\_5ccf391f69dc1.pdf](https://enciclopediajuridica.pucsp.br/pdfs/imposto-sobre-a-renda-e-proventos-de-qualquer-natureza_5ccf391f69dc1.pdf). Acesso em: 29 mar. 2022.

PAULSEN, Leandro.; VELLOSO, Andrei. P. **Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro.** São Paulo: Editora Saraiva, 2019. 9788553612932. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553612932/>. Acesso em: 29 mar. 2022.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de, **Metodologia do Trabalho Científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico**

, 2ª Ed., Novo Hamburgo - RS, Associação Pró-Ensino Superior em Novo Hamburgo -

ASPEUR Universidade Feevale, 2013. Disponível em: <https://www.feevale.br/institucional/editora-feevale/metodologia-do-trabalho-cientifico--2-edicao>, Acesso em: 20 abr 2022.

RFB – Receita Federal do Brasil. **Relatórios - Dados Setoriais por CNAE e UF 2016 a 2018.** 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/estudos-diversos/dados-informacoes-e-graficos-setoriais-2009-a-2018>. Acesso em: 29 mar. 2022.

STJ. RECURSO ESPECIAL: **REsp nº 1.221.170 - PR 2010/0209115-0.** Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. DJ: 24/04/2018. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=64895352&num\\_registro=201002091150&data=20180424&tipo=3&formato=PDF](https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=64895352&num_registro=201002091150&data=20180424&tipo=3&formato=PDF)>. Acesso em: 30 mar. 2022.