



Grandes Teses Tributárias sobre PIS e COFINS

PROFA. FABIANA DEL PADRE TOMÉ

@prof.fabianatome

Aula 4

Conceito de insumos segundo o STJ e créditos de PIS/COFINS

Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03:

“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 casos expressos);

IN RFB nº 247/2002 e IN RFB nº 404/2004 restringiram o sentido do vocábulo “insumo”:

“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” e

“os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços”.

Relator do Recurso Especial nº 1.246.317-MG:

“Ressalta-se, ainda, que a não-cumulatividade do Pis e da Cofins não têm por objetivo eliminar o ônus destas contribuições apenas no processo fabril, visto que a incidência destas exações não se limita às pessoas jurídicas industriais, mas a todas as pessoas jurídicas que auferem receitas, inclusive prestadoras de serviços (excetuando-se as pessoas jurídicas que permanecem vinculadas ao regime cumulativo elencadas nos artigos 8º da Lei 10.637/02 e 10 da Lei 10.833/03), o que dá maior extensão ao contexto normativo desta contribuição do que aquele atribuído ao IPI. Não se trata, portanto, de desonerar a cadeia produtiva, mas sim o processo produtivo de um determinado produtor ou a atividade-fim de determinado prestador de serviço.”

Teses:

Bens que aplicados ou consumidos da produção - IPI

1. Restrita

Todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ

2. Ampla

Bens ou serviços que sejam relevantes ou essenciais à produção - “teste de subtração”

3. Intermediária

“1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

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

STJ, REsp^o 1.221.170 – PR, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 22.02.2018 (RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTEs DO CPC/2015)).

“3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.” STJ, RECURSO ESPECIAL Nº 1.221.170 - PR.

Critérios adotados:

Essencialidade ou relevância
em razão da atividade produtiva ou de determinação legal

Como determinar?

“Teste de subtração”: custo de produção X despesa ordinária

Voto Min. Regina Helena Costa:

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

Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

**Critério de RELEVÂNCIA como
mais abrangente do que o de PERTINÊNCIA**

Análise do caso:

Ramo da empresa: indústria alimentícia (avicultura)

Inserem-se, **em princípio**, no conceito de *insumo*:

- ✓ *Despesas com água*
- ✓ *Combustíveis e lubrificantes*
- ✓ *Materiais e exames laboratoriais*
- ✓ *Materiais de limpeza*
- ✓ *Equipamentos de proteção individual (EPI)*

Retorno dos autos à instância de origem para confirmação dessa relevância.

Não seriam insumos (EM PRÍNCÍPIO):

- ✓ gastos com veículos, ferramentas
- ✓ Seguros, viagens e conduções
- ✓ comissão de vendas a representantes
- ✓ fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/2003)
- ✓ prestações de serviços de pessoa jurídica
- ✓ promoções e propagandas
- ✓ telefones e comissões.

Esses “custos” e “despesas” não seriam essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importaria a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, nem a perda substancial da qualidade do serviço ou produto.

CONCLUSÃO:

“Quando a aplicação do direito à espécie pressupõe o exame do conjunto fático-probatório dos autos, faz-se necessário o retorno do processo ao Tribunal de origem, para ultimação do procedimento de subsunção dos fatos às normas incidentes, na espécie.”

E NO ACERVO FÁTICO DA CAUSA. REVISÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 5 E 7/STJ. AGRAVO INTERNO DA FAZENDA NACIONAL DESPROVIDO. (...)

3. Na espécie, o Tribunal de origem, à luz dos elementos fáticos e de cláusulas contratuais, reconheceu ser devida a dedução de créditos, no âmbito do regime não-cumulativo do PIS e da COFINS, das peças, combustíveis e lubrificantes utilizados pelo Contribuinte no transporte, até o adquirente, da mercadoria vendida por si mesmo.

4. Reconhecida a natureza de insumos dos produtos utilizados pela parte recorrida, a revisão desse entendimento demandaria, no caso, necessária interpretação de cláusula contratual, além do imprescindível revolvimento de matéria fática, o que é inviável em Recurso Especial, a teor das Súmulas 5 e 7/STJ. (...)

5. Agravo Interno da FAZENDA NACIONAL desprovido.

Outros casos e o CARF:

Reconheceu que os *direitos autorais são insumos para a indústria fonográfica* (CSRF, 3ª T., unânime, Ac. 9303-006.604 – j. 11.04.2018).

“A indústria fonográfica depende diretamente da aquisição dos direitos autorais para obter o seu faturamento (...)”

Ac. 3402-005.223, de 19.04.2018

Admitiu créditos de despesas com serviços de telecomunicações e manutenção de softwares, por serem necessários à prestação de serviços logísticos.

Comerciante tem direito a créditos de insumos?

CARF – CSRF, Ac. 9303-006.689. j. 12.04.2018

“COFINS NÃO-CUMLATIVA. CONCEITO DE INSUMO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. Excetuados os gastos com disposição legal específica, apenas os bens e serviços empregados no processo produtivo e que não se incluam no ativo permanente dão direito ao crédito sobre o valor das aquisições.

Em razão de nada produzirem e de nada fabricarem, **empresas dedicadas à atividade comercial não podem tomar créditos do regime não-cumulativo sobre gastos com : i) embalagens (fitas adesivas incluídas nas vendas feitas pela internet); ii) combustível e manutenção de empilhadeiras utilizadas na revenda de mercadorias; iii) encargos com amortização de despesas pré-operacionais, caracterizadas pela ativação de juros pagos em contrato de financiamento firmado com BNDS para a construção e edificação; iv) taxas pagas às administradoras de cartão de créditos.”**

Retificação da escrita fiscal para creditamento extemporâneo

"CRÉDITOS. REGIME DE RECONHECIMENTO. CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DACON. RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO. Os créditos da não cumulatividade devem ser reconhecidos no período de apuração em que for realizada aquisição do bem ou contratada a prestação do serviço. Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da sua não utilização." (Acórdão nº 3402.003-148 - 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 20/07/2016).

Creditamento extemporâneo sem retificação da escrita fiscal

“CRÉDITO EXTEMPORÂNEO DE PIS/COFINS. APROVEITAMENTO. AUSÊNCIA DE APRESENTAÇÃO DE DECLARAÇÕES RETIFICADORAS (DCTF E DA CON), OU SEJA, DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA, NÃO PODE IMPEDIR A FRUIÇÃO DO DIREITO DE CRÉDITO. ARTIGOS 3º, PARÁGRAFO 4º, DAS LEIS Nº 10.637/2002 E LEI 10.833/2003. As Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 prevêm a possibilidade de apropriação de créditos de PIS/COFINS em períodos diversos daqueles em que apurados, sem fazer qualquer ressalva ou restrição. Não existindo qualquer restrição de direito na Lei, não se pode admitir que tal restrição seja amparada por atos infralegais nem que o descumprimento de obrigação acessória implique a negativa de direito de crédito.” (Acórdão nº 3401.004.362 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 31/01/2018)