

## Curso Grandes Teses sobre PIS e COFINS

Profa. Fabiana Del Padre Tomé

### Material de Apoio

(31/08/2020)

#### Aula 4. Conceito de insumos segundo o STJ e créditos de PIS/COFINS

##### **1. A controvérsia sobre o conceito de “insumos” para fins de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS**

As Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, ao relacionarem as despesas que geram créditos de PIS e COFINS, estipulam que *do valor apurado a título de PIS e COFINS a pessoa jurídica poderá descontar créditos em relação a bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda* (art. 3º, II).

Pretendendo regulamentar o assunto a Receita Federal editou as Instruções Normativas nº 247/2002 e IN RFB nº 404/2004, restringindo o sentido do vocábulo “insumo”, nos seguintes termos:

“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”

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

Com tais disposições, a Receita Federal delimitou o conceito de insumos, para entender que a estes se aplicariam as mesmas restrições delineadas pelas normas jurídicas disciplinadoras do IPI, ou seja, só se qualificariam como insumos aquilo que efetivamente fosse consumido ou alterado no processo industrial ou na prestação de serviços.

A legalidade de tais Instruções Normativas foi questionada judicialmente, tendo o Superior Tribunal de Justiça conferido, desde logo, interpretação mais ampla ao conceito de insumos, conforme se depreende do voto exarado pelo Ministro Mauro Campbell Marques, na qualidade de Relator do Recurso Especial nº 1.246.317-MG:

“Continuando o raciocínio, da própria redação das referidas leis, extrai-se a impertinência da utilização de parâmetros da legislação do IPI para definir o vocábulo ‘insumo’ a regular o creditamento do Pis e da Cofins, na medida em que, para o IPI, não há previsão de creditamento de ‘serviços’, e, para aquelas contribuições, os serviços poderão ser creditados como insumos ainda que não tenham interferência direta e física com o produto final.

(...)

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.**” (grifos no original)

Com suporte em tais fundamentos, concluiu o eminente Ministro Relator que:

**“(…) 5. São ‘insumos’, para efeitos do art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002, e do art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.**

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, **impõe-se considerar a abrangência do termo ‘insumo’ para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente**

**produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios. (...)**” (grifos no original)

Nesse sentido, verifica-se que “insumo”, para fins de creditamento de PIS e COFINS, deve ser entendido como abrangente das despesas necessárias à atividade da pessoa jurídica.

Passamos a ter, assim, 3 teses sobre a amplitude de insumos:

Teses:

1. Restrita

Bem que aplicados ou consumidos da produção - IPI

2. Ampla

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

3. Intermediária

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

## 2. A decisão do STJ no REsp 1.221.170

Em face de tais controvérsias, o STJ foi instado a manifestar-se novamente, porém, agora, em sede de Recurso Repetitivo de controvérsia.

Ao julgar o REsp nº 1.221.170, adotou a “corrente intermediária”, para a qual, embora ilegais as Instruções Normativas que pretendiam equiparar o conceito de insumo de PIS e COFINS ao do IPI, não é toda e qualquer despesa da pessoa jurídica que se qualifica como tal, mas apenas aqueles ESSENCIAIS ou RELEVANTES à atividade da pessoa jurídica.

Confira-se o teor da ementa:

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

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

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

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), 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.

STJ, REspº 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)).

Adotou-se como critério as características da ESSENCIALIDADE ou RELEVÂNCIA, cuja amplitude pode ser verificada nos seguintes trechos do voto da 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, **íntegro 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 acepção de pertinência**, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.”

Para verificar se determina despesa se caracteriza como insumo, recomenda-se efetuar o “teste de subtração”, identificando as consequências para a atividade empresarial, caso esta se realizasse sem aquele dispêndio. Será ele essencial se a atividade não puder ser realizada; ao passo que será relevante se, apesar de passível de concretização, sua qualidade restar afetada.

### **3. O entendimento da Receita Federal do Brasil**

Após a decisão do STJ, acima referida, a Receita Federal editou o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, apresentando sua interpretação quanto às repercussões no entendimento do que sejam insumos, para fins de creditamento de PIS e COFINS, considerando o teor do julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

Posteriormente, editou a Instrução Normativa RFB nº 1.911/19, assim dispondo sobre o assunto:

#### **Dos Créditos Decorrentes da Aquisição de Insumos**

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

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

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços.

§ 1º Incluem-se entre os bens referidos no caput, os combustíveis e lubrificantes, mesmo aqueles consumidos em geradores da energia elétrica utilizada nas atividades de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 2º Não se incluem entre os combustíveis e lubrificantes de que trata o § 1º aqueles utilizados em atividades da pessoa jurídica que não sejam a produção ou fabricação de bens e a prestação de serviços.

§ 3º Excetua-se do disposto no inciso II o pagamento de que trata o inciso I do art. 370, devido ao concessionário pelo fabricante ou importador, em razão da intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 4º Deverão ser estornados os créditos relativos aos bens utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda e que tenham sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados, destruídos em sinistro ou, ainda, empregados em outros produtos que

tenham tido a mesma destinação (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 13, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26).

Art. 172. Para efeitos do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes, que integram o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

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

II - bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes, que integram o processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços e que sejam considerados insumos na produção ou fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

III - combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços;

IV - bens ou serviços aplicados no desenvolvimento interno de ativos imobilizados sujeitos à exaustão e utilizados no processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços;

V - bens e serviços aplicados na fase de desenvolvimento de ativo intangível que resulte em:

a) insumo utilizado no processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços; ou

b) bem destinado à venda ou em serviço prestado a terceiros;

VI - embalagens de apresentação utilizadas nos bens destinados à venda;

VII - serviços de manutenção necessários ao funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados no processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços;

VIII - 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;

IX - serviços de transporte de produtos em elaboração realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica; e

X - bens ou serviços especificamente exigidos pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades, como no caso dos equipamentos de proteção individual (EPI).

§ 2º Não são considerados insumos, entre outros:

I - bens incluídos no ativo imobilizado;

II - embalagens utilizadas no transporte do produto acabado;

III - bens e serviços utilizados na pesquisa e prospecção de minas, jazidas e poços de recursos minerais e energéticos;

IV - bens e serviços aplicados na fase de desenvolvimento de ativo intangível que não chegue a ser concluído ou que seja concluído e explorado em áreas diversas da produção ou fabricação de bens e da prestação de serviços;

V - serviços de transporte de produtos acabados realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica;

VI - 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, ressalvado o disposto no inciso VI do art. 181;

VII - bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos em operações comerciais; e

VIII - bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos nas atividades administrativas, contábeis e jurídicas da pessoa jurídica.

§ 3º Para efeitos do disposto nesta Subseção, considera-se:

I - serviço qualquer atividade prestada por pessoa jurídica a outra pessoa jurídica mediante retribuição; e

II - bem não só produtos e mercadorias, mas também os intangíveis.

#### **4. Cuidados na adoção do conceito de insumos para fins de creditamento de PIS e COFINS**

Em face da decisão do STJ, proferida no âmbito de Recurso Repetitivo de controvérsia, é possível efetuar a revisão administrativa dos créditos de PIS e COFINS aproveitados a título de insumo. A compensação, no caso, não se faz por PER/DCOMP, mas mediante retificação da escrita fiscal dos últimos 5 anos (60 meses).

Por outro lado, havendo verbas controversas quanto à essencialidade ou relevância, também é possível a impetração de medida judicial para ver reconhecida sua qualidade de insumo, e, por conseguinte o direito ao crédito. Em tal hipótese, costuma ser mais apropriado o ingresso de ação ordinária, pela alta probabilidade de demandar dilação probatória sobre o processo produtivo e sobre o modo pelo qual a despesa nele interfere.

#### **Próxima aula**

**A aula de 14/09 será dedicada ao tema:** Precedentes do CARF e créditos de PIS/COFINS para a indústria, para prestadores de serviços e para comerciantes.