



BMA

BARBOSA MÜSSNICH ARAGÃO

**Gestão de Créditos de PIS e
COFINS à Luz da
Jurisprudência**

Maurício Faro

mpf@bmalaw.com.br

Conceito de Insumo – Legislação

COFINS: Artigo 3º, inciso III da Lei nº 10.833/2003 - prevê o desconto, na base de cálculo da contribuição, dos:

“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”.

PIS: artigo 3º, inciso II da Lei nº 10.637/2002 - contempla a mesma disposição acima transcrita.

Insumo e Creditamento

- ✓ O crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados à parcela das receitas sujeita à incidência não-cumulativa (**NC**);
- ✓ No caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas submetidas ao regime **NC** e Cumulativo, o crédito será determinado, a critério da PJ.

Jurisprudência Administrativa

1^a

Bens ou serviços qualificáveis como insumo são os **previstos na legislação do IPI** (bens) ou expressamente nas **leis de regência PIS e COFINS** (serviços).

Jurisprudência Ultrapassada

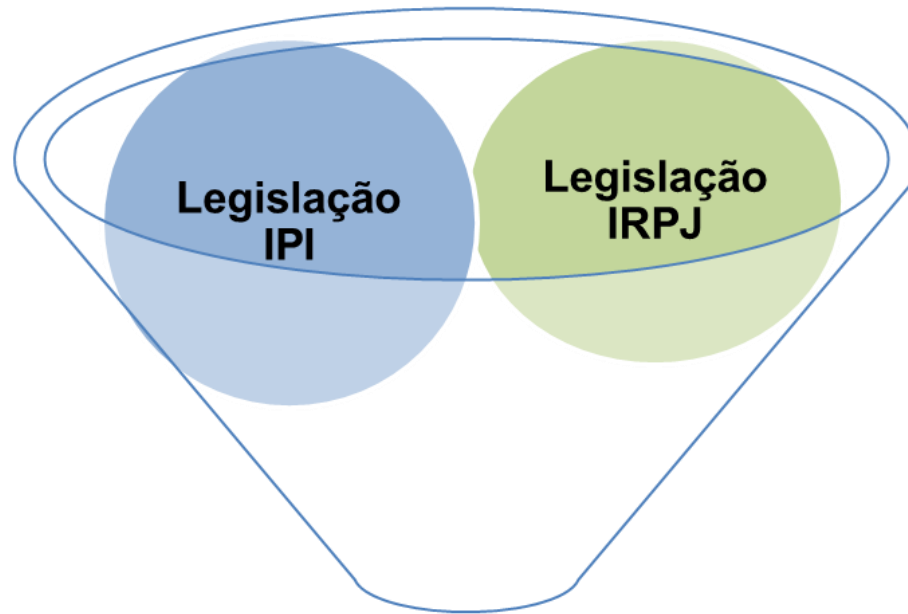
2^a

Bens ou serviços qualificáveis como insumo são os **previstos na legislação do IRPJ** – com as exceções previstas expressamente nas **leis de regência PIS e COFINS**.

Jurisprudência Minoritária

3^a

Bens ou serviços qualificáveis como **insumo** para apuração de crédito do PIS e da COFINS **devem seguir critérios próprios**.



INSUMO = CONCEITO RELACIONAL

Insumo para PIS/COFINS = Legislação IPI

Da análise dos acórdãos proferidos pelo extinto Conselho de Contribuintes e pelo atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, verificamos que esta primeira fase teve início em 2006 e durou até meados de 2009/2010.

Para fins de aproveitamento de créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS, a maioria dos acórdãos analisados aplicava o conceito de insumos próprio da legislação do IPI e descrito pelo Parecer Normativo CST n. 65/1979. Esse conceito foi também apropriado pelas Instruções Normativas SRF n. 247/2002 (posteriormente alterada pela IN SRF n. 358/2003) e 404/2004, que dispõem sobre a apuração dessas contribuições. Nesse sentido, esses acórdãos se restringiram a fundamentar a glosa dos créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS na existência dos referidos dispositivos infralegais. A título exemplificativo, mencionamos os Acórdãos n. 202-19.126 e 3301-00.423.

Trecho do voto: “(...) No caso, pela relação de fl. 78/79, absolutamente nenhuma ligação as mesmas têm com a produção, não se enquadrando, portanto, no conceito de insumo, que advém do IPI. O Parecer Normativo CST n. 65/79, aclarando o alcance do Regulamento do IPI, aduziu que os produtos intermediários e as matérias-primas que não integrem o produto final mas que sofram, em função da ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas também darão margem ao creditamento para efeitos de IPI, por enquadrarem-se no conceito de insumos.” (Conselheiro Relator Gustavo Kelly Alencar, acórdão publicado em 02/07/2008)

Insumo para PIS/COFINS = Legislação IPI

Acórdão 203-12.469 da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes (Relator Cons. Odassi Guerzoni Filho): O aproveitamento dos créditos do PIS no regime da não cumulatividade há que obedecer às condições específicas ditadas pelo artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, c/c o artigo 66 da IN SRF nº 247, de 2002, com as alterações da IN SRF nº 358, de 2003. Incabíveis, pois, créditos originados de gastos com seguros (incêndio, vendaval etc.), material de segurança (óculos, jalecos, protetores auriculares), materiais de uso geral (buchas para máquinas, cadeado, disjuntor, calço para prensa, catraca, correias; cotovelo, cruzetas, reator para lâmpada), peças de reposição de máquinas, amortização de despesas operacionais, conservação e limpeza, e manutenção predial. No caso do insumo "água", cabível a glosa pela ausência de critério fidedigno para a quantificação do valor efetivamente gasto na produção.

Insumos: buchas de máquina, cadeado, caixa para disjuntor, calço para prensa, peças de reposição, material de segurança, seguros, água, amortização de gastos pré-operacionais, água sanitária, cloro, desinfetante, lâmpadas, tomadas, carimbos, gás, entre outros.

Atividade da empresa: Fabricação de calçados

Insumo para PIS/COFINS = Legislação IPI

APELAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS E COFINS. CREDITAMENTO. REFEIÇÕES, CONVÊNIO MÉDICO, VALE-TRANSPORTE, UNIFORME E SEGURO DE VIDA. IMPOSSIBILIDADE. 1. As Leis nº 10.637/2002 (PIS) e nº 10.833/2003 (COFINS) disciplinam a não-cumulatividade das contribuições PIS e COFINS, dispondo sobre os limites objetivos e subjetivos para a implementação dessa técnica de tributação. 2. Diferentemente do que ocorre com o IPI e com o ICMS, cujas definições para a efetivação da não-cumulatividade estão expostas no texto constitucional, no que tange ao PIS e à COFINS, outorgou-se à lei infraconstitucional a tarefa de dispor sobre os limites objetivos e subjetivos dessa técnica de tributação. (...)

6. Considerando-se que a materialidade do PIS e da COFINS abrange a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica (art. 1º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003), eventuais exclusões da mencionada base de cálculo devem estar expressamente previstas em lei. 9. Por corolário, não padecem de inconstitucionalidade o art. 66 da Instrução Normativa nº 247, de 21/11/2002, tampouco o art. 8º da Instrução Normativa nº 404, de 12/03/2004. 10. Inexistindo expressa autorização legal ao creditamento na forma postulada pela impetrante, não cabe ao Poder Judiciário conferir benefício fiscal não previsto em lei, sob pena de afronta ao art. 111 do Código Tributário Nacional. 11. Agravo Retido Não Conhecido e Apelação Improvida.

AMS 0054351120104036102 TRF3

Insumo para PIS/COFINS = Legislação IPI

TRIBUTÁRIO. **PIS. COFINS. INSUMOS.** NÃO INCLUSÃO. DESPESAS DECORRENTES À TÍTULO DE LICENCIAMENTO PARA USO DE MARCAS. 1. O conceito de **insumo** dado pela jurisprudência do STJ ao tratar do IPI é perfeitamente transferível ao **PIS** e à **COFINS**, tendo-se que, além dos **insumos** integrados ao produto final industrializado, apenas os de uso e consumo que são consumidos no processo de fabricação, sofrendo desgaste integral, direto e imediato, são passíveis de gerar direito a crédito decorrente de sua aquisição. 2. O art. 3º, inciso II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03 não autorizam a ampliação do referido entendimento; na condição de **insumo**, o bem se incorpora no processo de industrialização ao produto ou é consumido em tal processo de forma imediata e integral, não se enquadrando em tal condição as despesas com o licenciamento pelo uso de marcas, correspondentes aos gastos pela empresa, quando da aquisição do uso de propriedade intelectual. 3. Apelação desprovida. AC 00041729520104058103 TRF 5

Insumo para PIS/COFINS = Legislação IRPJ

Uma das alternativas adotadas em diversos acórdãos foi a de considerar que “insumos”, para efeitos de apuração de créditos da Contribuição ao PIS e COFINS, apurados no regime não cumulativo, seriam todos os custos de produção ou de prestação de serviços, nos termos previstos no art. 290 do Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/99, e as despesas operacionais, conforme disposto no art. 299 do mencionado RIR/99.

Aproximando o conceito de insumo aos conceitos de custo e despesa operacional, uma das primeiras decisões proferidas, em 2008, foi o Acórdão n. 203-13.045, pela 3ª Câmara do extinto Segundo Conselho de Contribuintes, sob a relatoria do Conselheiro Dalton César Cordeiro de Miranda, em que restou reconhecido o direito à apropriação de créditos da Contribuição ao PIS e COFINS sob as despesas com seguro a uma prestadora de serviços de transporte.

Insumo para PIS/COFINS = Legislação IRPJ

Acórdão nº 203-12.741 da 3ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes (Relator Cons. Emanuel Carlos Dantas de Assis / Dalton Cordeiro de Miranda): Na apuração do PIS não-cumulativo podem ser descontados créditos calculados sobre as despesas decorrentes da contratação de seguros, essenciais para a atividade fim desenvolvida pela recorrente, pois estes caracterizam sim como ‘insumos’ previstos na legislação do IRPJ.

Insumos: contratação de seguros.

Receitas: receitas transferidas a terceiros (subcontratados para transporte de cargas), despesas com pedágio.

Atividade da empresa: Transporte de cargas em geral.

Insumo para PIS/COFINS = Legislação IRPJ

Acórdão nº 3202-00.226 da Terceira Seção de julgamento do CARF (Relator Cons. Gilberto de Castro Moreira Júnior): O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço.

Insumos: materiais para manutenção de máquinas e equipamentos, energia elétrica, crédito sobre estoques de abertura existentes no momento do ingresso no sistema não cumulativo.

Insumo para PIS/COFINS = Legislação IRPJ

TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003, ART. 3º, INCISO II. NÃO CUMULATIVIDADE. AUSÊNCIA DE PARALELO COM O IPI. CREDITAMENTO DE INSUMOS. SERVIÇOS DE LOGÍSTICA DE ARMAZENAGEM, EXPEDIÇÃO DE PRODUTOS E CONTROLE DE ESTOQUES. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF Nº 247/2002 E 404/2004. CRITÉRIO DE CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS.

(...) O critério que se mostra consentâneo com a noção de receita é o adotado pela legislação do imposto de renda. Insumos, então, são os gastos que, ligados inseparavelmente aos elementos produtivos, proporcionam a existência do produto ou serviço, o seu funcionamento, a sua manutenção ou o seu aprimoramento. Sob essa ótica, o insumo pode integrar as etapas que resultam no produto ou serviço ou até mesmo as posteriores, desde que seja imprescindível para o funcionamento do fator de produção. 7. As despesas com serviços de armazenagem, expedição de produtos e controle de estoques, enquadram-se no conceito de insumos, uma vez que são necessárias e indispensáveis para o funcionamento da cadeia produtiva. **APELAÇÃO CÍVEL Nº 0029040-40.2008.404.7100/RS**. Des. Federal JOEL ILAN PACIORNIK. Publicado em 21/07/2011 – **SOBRESTADO pelo Ministro Kukina**.

Insumo para PIS/COFINS = Legislação IRPJ

TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. DISTINÇÃO. CONTEÚDO. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003, ART. 3º, INCISO II. LISTA EXEMPLIFICATIVA.

- (...) A coerência de um sistema de não cumulatividade de tributo direto sobre a receita exige que se considere o universo de receitas e o universo de despesas necessárias para obtê-las, considerados à luz da finalidade de evitar sobreposição das contribuições e, portanto, de eventuais ônus que a tal título já tenham sido suportados pelas empresas com quem se contratou.
- 3. Tratando-se de tributo direto que incide sobre a totalidade das receitas auferidas pela empresa, digam ou não respeito à atividade que constitui seu objeto social, os créditos devem ser apurados relativamente a todas as despesas realizadas junto a pessoas jurídicas sujeitas à contribuição, necessárias à obtenção da receita.**
 4. O crédito, em matéria de PIS e COFINS, não é um crédito meramente físico, que pressuponha, como no IPI, a integração do insumo ao produto final ou seu uso ou exaurimento no processo produtivo.
 5. O rol de despesas que enseja creditamento, nos termos do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, possui caráter meramente exemplificativo. Restritivas são as vedações expressamente estabelecidas por lei.”

(TRF 4ª Região, 1ª Turma, AC nº 0000007-5.2010.404.7200/SC, Rel. JF convocado LEANDRO PAULSEN, publicado em 05.07.2012) **SOBRESTADO pelo Ministro Benedito Gonçalves.**

Insumo para PIS/COFINS = Critérios Próprios

Adotando uma posição intermediária entre a aplicação dos modelos de IPI e IRPJ, ambos descritos acima, a jurisprudência firmou entendimento de que, para reconhecer a característica de insumo, é preciso verificar a necessidade, essencialidade, imprescindibilidade do produto para o exercício da atividade econômica do contribuinte.

Para fins de aproveitamento de créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS, o conceito de insumo não pode ser limitado à sistemática do IPI, mas também “não é tão elástico como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais”. Trecho da declaração de voto da Conselheira Susy Hoffmann no Acórdão n. 9303-01.740 proferido no Processo nº 13053.000112/2005-18, de relatoria da Conselheira Nanci Gama, julgado em 09.11.2011.

Insumo para PIS/COFINS = Critérios Próprios

Ou seja, os bens e serviços serão efetivamente considerados insumos sempre que a respectiva utilidade e, ou, atividade for necessária à existência do processo ou do produto, ou agregar (ao processo ou ao produto) alguma qualidade que faça com que um dos dois adquira determinado padrão desejado.

Em diversos acórdãos o que prevaleceu foi o entendimento casuístico acerca da importância do insumo para aquela determinada operação, conforme assentado no voto proferido pelo Conselheiro Luciano Lopes de Almeida Moraes:

Em outras palavras, as glosas deverão ser revistas sempre que a seguinte pergunta for respondida negativamente: o serviço poderia ser prestado sem que essa despesa fosse incorrida? Se o grau de dependência é tão grande que a ausência dessa despesa inviabiliza a própria prestação de serviços, tal despesa seguramente deve ensejar o direito ao crédito, ainda que o critério adotado pela autoridade julgadora não seja plenamente atendido. Acórdão nº 3201-000.855.

Insumos para PIS/COFINS

✓ Acórdão nº 3301-000.954:

- Conclusão: elemento diretamente responsável pela produção de bens ou produtos destinados à venda, ainda que não em contato direto com os bens produzidos.
- Gases para máquinas, telas e cercamentos de proteção, material de limpeza, caixa de isopor: atividade de criação e comercialização de camarão

Insumos para PIS/COFINS

- **Insumo = Critérios Próprios**

Acórdão n° 930301-035 da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Relator Cons. Henrique Pinheiro Torres): A inclusão no conceito de insumos das despesas com serviços contratados pela pessoa jurídica e com as aquisições de combustíveis e de lubrificantes, denota que o legislador não quis restringir o creditamento de Cofins às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.

Insumos: combustíveis, lubrificantes e custos com remoção de resíduos industriais

Atividade da empresa: indústria de couros, tapetes, painéis e estofados.

Insumos para PIS/COFINS

Voto do Ministro Mauro Campbell Marques, acompanhado pelos Ministros Castro Meira e Humberto Martins VENCIDO o Ministro Herman Benjamin

“(...) 3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições. 4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elásticos.

Insumos para PIS/COFINS

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 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. 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. 7. Recurso especial provido. **(RECURSO ESPECIAL Nº 1.246.317 /MG)**"

Insumos para PIS/COFINS

Voto Ministro Sérgio Kukina

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CREDITAMENTO. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003. NÃO-CUMULATIVIDADE. ART. 195, § 12, DA CF. MATÉRIA EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAL. INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF 247/02 e SRF 404/04. EXPLICITAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO. BENS E SERVIÇOS EMPREGADOS OU UTILIZADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO. BENEFÍCIO FISCAL. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. IMPOSSIBILIDADE. ART. 111 CTN. 1. A análise do alcance do conceito de não-cumulatividade, previsto no art. 195, § 12, da CF, é vedada neste Tribunal Superior, por se tratar de matéria eminentemente constitucional, sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal. 2. *As Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04 não restringem, mas apenas explicitam o conceito de insumo previsto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03.* 3. Possibilidade de creditamento de PIS e COFINS apenas em relação aos bens e serviços empregados ou utilizados diretamente sobre o produto em fabricação. 4. *Interpretação extensiva que não se admite nos casos de concessão de benefício fiscal (art. 111 do CTN).* Precedentes: AgRg no REsp 1.335.014/CE, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 8/2/13, e REsp 1.140.723/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 22/9/10. 5. Recurso especial a que se nega provimento. REsp 1020991 / RS

Insumos para PIS/COFINS

- Importante observar que o tema do conceito de insumo para fins de creditamento de PIS e COFINS será examinado pela Primeira Seção do STJ no **Recurso Especial nº 1.221.170**, que será julgado pelo rito dos **recursos repetitivos**.
- Algumas decisões do próprio STJ ressaltam que a matéria será de fato julgada neste Recurso Especial. Possibilidade de mudança?
- Até o momento há três votos proferidos. O **Ministro Napoleão Nunes Maia** votou pela possibilidade de aproveitamento dos créditos sobre "todas as despesas realizadas com bens e serviços vinculadas a atividade da empresa, direta ou indiretamente, sem separar o que é essencial ou não". O **Ministro Og Fernandes** sustentou a legalidade do conceito previsto na Instrução Normativa. Por fim, o **Ministro Mauro Campbel** sustentou posição intermediária, no sentido de que insumo é tudo que tem pertinência e essencialidade ao processo produtivo.
- O julgamento foi suspenso com a vista do **Ministro Benedito Gonçalves**.

Insumos para PIS/COFINS

- Considerando votos anteriores, podemos esperar que o **Ministro Herman Benjamin** vote pela legalidade do conceito da Receita Federal. O **Ministro Humberto Martins** deve votar pelo conceito intermediário.
- Os demais Ministros a votar são: Assusete Magalhães, Benedito Gonçalves, Gurgel de Faria, Regina Helena Costa e Sergio Kukina.

OBRIGADO!

