

---

# PIS/Cofins. Conceito de insumos. Jurisprudência CARF e Poder Judiciário

Roni Brito

# A PROBLEMÁTICA

---

Importância do tema

Complexidade do tema

Divergências de entendimento

# CONCEITOS ENCONTRADOS NAS DECISÕES DO CARF E DO STJ

---

Diversos entendimentos diferentes

Variadas Fundamentações

Enorme diferença de amplitude do direito ao  
creditamento

# “ROSA DOS ENTENDIMENTOS”



---

# CONCEITOS ENCONTRADOS NAS DECISÕES DO CARF

## Insumo = Aplicação direta

O termo “insumo”...denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica 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 o *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 (Acórdão 9303-004.378, de 09/11/2016)

## Insumo = custo de produção

“a tendência da jurisprudência no CARF caminha no sentido de *considerar o conceito de insumo coincidente com conceito de custo de produção*, pois além de vários dos itens descritos no art. 3º da Lei nº 10.833/03 integrarem o custo de produção, esse critério oferece segurança jurídica tanto ao fisco quanto aos contribuintes, por estar expressamente previsto no artigo 290 do Regulamento do Imposto de Renda.” (Acórdão 9303-003.079, de 14/08/2014)

## Insumo = essencialidade

“determinado bem ou serviço pode ser...insumo...se há: pertinência ao processo produtivo(aquisição do bem ou serviço especificamente para utilização na prestação do serviço ou na produção, ou, ao menos, para torná-lo viável); *essencialidade ao processo produtivo (produção ou prestação de serviço depende diretamente daquela aquisição)* e possibilidade de emprego indireto no processo de produção”.  
(Acórdão 9303-004.192, de 6/07/2016)  
(mesmo sentido Acórdão 9303-004.175, de 05/07/2016)



## Insumo = indispensabilidade

“para identificar se o dispêndio é suscetível de abatimento, se o mesmo se consubstancia em insumo, basta verificar se o mesmo corresponde a resposta afirmativa da seguinte indagação: o *dispêndio é indispensável à produção de bens ou à prestação de serviços* geradores de receitas tributáveis pelo PIS ou pela COFINS não cumulativos? Se sim, o direito de crédito do contribuinte, a meu ver, é inquestionável.”  
(Acórdão 930301.740, de 09/11/2011)

---

# CONCEITOS ENCONTRADOS NAS DECISÕES DO STJ

## Insumo = conceito das INs RFB = aplicação direta

“As Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04 não restringem, apenas explicitam o conceito de insumos previsto nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Precedentes do STJ.

3. Possibilidade de creditamento de PIS e Cofins apenas em relação aos *bens e serviços empregados ou utilizados diretamente sobre o produto em fabricação*”. (STJ. AgRg no REsp nº 1.429.759/SC, Rel. Ministro Herman Benjamin, 2 T, 8/5/2014, DJe 18/6/2014)

## Insumo = essencialidade

“São "insumos" ...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.

(Resp 1.246.317/MG, Rel. Min. Mauro Campbell, 2 T, 19/5/2015, DJe 29/6/2015)

## Insumo = custos e despesas do IRPJ

“conceito de insumo aplicável ao PIS e COFINS deve ser o *mesmo aplicável ao imposto de renda*; (...) a ideia de insumos, ainda que na sua acepção mais ampla, está relacionada com os *elementos essenciais à realização da atividade fim da empresa*”.

(STJ. AgRg no REsp 1.484.729/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, 2 T, 28/4/2015, DJe 6/5/2015)

## **Resp 1.221.170/RS (repetitivos)**

REsp nº 1.221.170/PR, afetado à sistemática de REPETITIVOS em 14/4/2014;

Já votaram (5): Ministra Regina Helena Costa, Ministro Mauro Campbell, Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Ministro Og Fernandes, Ministro Benedito Gonçalves

Por enquanto está prevalecendo o entendimento que adota os critérios da ESSENCIALIDADE e da RELEVÂNCIA dos bens e serviços à atividade da pessoa jurídica.

# ANÁLISE DOS ENTENDIMENTOS

## □ LEGISLAÇÃO

- Constituição Federal. Art. 195. § 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
- Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, art. 3º
- Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 3º

## □ PREMISSAS INTERPRETATIVAS

1) A NÃO CUMULATIVIDADE pode apresentar diversas ABRANGÊNCIAS/AMPLITUDES.

As legislação dos PAÍSES e mesmos dos TRIBUTOS de um mesmo país variam na permissão/vedação de creditamento em relação a:

- Bens que se agregam ao produto final (MP,PI,ME)
- Bens não que não se agregam ao produto final
- Serviços
- Bens de uso e consumo (e.g. crédito de ICMS somente em 2020)
- Bens do ativo imobilizado(e.g. não há crédito de IPI)



## □ PREMISSAS INTERPRETATIVAS

2) Ao instituir a não cumulatividade das contribuições, o legislador dispunha de AMPLA LIBERDADE para definiu das regras, conforme o ambiente político permitisse.

STJ. REsp 1239472/RS; Rel. Ministro Humberto Martins; 1/09/2011:

"O mecanismo da não-cumulatividade, típico do ICMS e do IPI, não está previsto como obrigatório na Constituição Federal de 1988 para as contribuições ao PIS e à COFINS.

Aliás, é da própria natureza de tais tributos que assim o seja, porque incidentes sobre a receita bruta e não sobre o valor individualizado de cada operação. Sendo assim, a concessão de benefício fiscal que produza efeito equivalente ou próximo à não-cumulatividade típica ocorre sob a marca da discricionariedade do legislador positivo, de acordo com as orientações de política fiscal vigentes em cada época.”

Exemplo de uma INDÚSTRIA que produz *tritador doméstico de lixo (Tipi e NCM 85.09)* e cujas receitas decorrem exclusivamente da venda do produto.



Alíquota PIS/Cofins não cumulativos: 9,25%

Alíquota IPI: 10%

Alíquota ICMS/SP: 25%

## □ PREMISSAS INTERPRETATIVAS

3) Por ditames de hermenêutica básica, a existência de uma lista na definição de créditos das contribuições deve ser considerada e analisada.

A organização da listagem de créditos do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003 demonstra que ela *se baseou nos arts. 289, 290 e 299 do RIR/90* e tratou separadamente:

- Custos de revenda
- Custos de produção de bens
- Custos de prestação de serviços
- Despesas da pessoa jurídica

## CUSTOS DE REVENDA X CRÉDITOS DAS CONTRIBUIÇÕES

Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR)

Art. 289. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração.

Lei nº 10.833, de 2003.

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

I – bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

§ 1º O **custo de aquisição** de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação

§ 1º(...)o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei **sobre o valor**: I – dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, **adquiridos no mês**;

## CUSTOS DE PRODUÇÃO X CRÉDITOS DAS CONTRIBUIÇÕES

Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR)

Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente

I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto neste artigo;

Lei nº 10.833, de 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(....)

Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR)

II - o **custo do pessoal** aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;

Lei nº 10.833, de 2003.

§ 2º **Não** dará direito a crédito o valor: I - de **mão-de-obra** paga a pessoa física;



III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;

III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;

IV - os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;

V - os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

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;

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

(...) § 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (...) III - dos encargos de **depreciação** e **amortização** dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

## DESPESAS X CRÉDITOS DAS CONTRIBUIÇÕES

Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR)

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

Lei nº 10.833, de 2003.

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

|   |  |
|---|--|
| <p>Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva produtora.</p> | <p>V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;</p> <p>VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;</p> <p>IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.</p> <p>X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.</p> |
|---|--|

## □ PREMISSAS INTERPRETATIVAS

4) A inexistência de INSUMO na ATIVIDADE COMERCIAL no texto do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, é extremamente representativa.

Porque a atividade comercial não é citada nos dispositivos em voga, mas apenas prestação de serviços e produção de bens?

Existem custos ou despesas na atividade comercial?

A atividade COMERCIAL não é citada nos dispositivos em voga porque todos os dispêndios específicos dessa atividade que o legislador quis contemplar estão listados expressamente nos incisos I e IX dos dispositivos em voga:

- bens adquiridos para revenda
- armazenagem de mercadoria
- frete na operação de venda

É razoável inferir que o conceito de INSUMO (aplicável apenas a serviços e indústria) não pode ser tão amplo que deixe a atividade comercial em considerável desvantagem, pois não há qualquer justificativa para discriminação entre as atividades.

# ☐ INSUMOS X CUSTOS DE PRODUÇÃO

✓ CPC 16(R1) – ESTOQUES: itens 10 a 12

✓ MANUAL DE CONTABILIDADE SOCIETÁRIA DA FIPECAFI – 2ª edição, pg 589, interpretando o § 1º do art. 13 do DL 1598/77 (que corresponde ao art. 290 do RIR), afirma que engloba:

- material **DIRETO** (matéria prima e outros materiais consumidos na produção);
- mão de obra direta; e
- custos **INDIRETOS** de fabricação (mão de obra indireta, energia elétrica, depreciação de bens utilizados na produção, aluguel do prédio da fábrica, seguro da fábrica e outros custos de produção).

• TODOS os custos de produção listados na legislação do IRPJ (art. 290 do RIR) são tratados na listagem de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, com as alterações/adaptações convenientes ou necessárias;

• Há nítida DIFERENÇA de redação entre o inciso I do art. 290 do RIR e o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

A redação da legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é nitidamente mais **RESTRITIVA** que a redação da legislação do IRPJ.



---

Portanto, o conceito de insumo deve necessariamente ser mais **RESTRITIVO** que o de custo de produção dos bens ou de serviços vendidos.

Insumo poderia ser, no máximo, igual a custos **DIRETOS**

## □ INSUMOS = APLICAÇÃO DIRETA

O entendimento que parece mais consentâneo com a lista legal de créditos e factível de operacionalização é o da APLICAÇÃO DIRETA.

Exige-se RELAÇÃO DIRETA E IMEDIATA entre o BEM ou SERVIÇO insumos e o BEM EM PRODUÇÃO ou o SERVIÇO EM PRESTAÇÃO, sendo **VEDADO CREDITAMENTO EM RELAÇÃO A ETAPAS ANTERIORES e POSTERIORES** à produção de bens destinados à venda ou prestação de serviços a terceiros.

✓ **RELAÇÃO DIRETA E IMEDIATA** porque, como visto, a relação exigida pela legislação é ainda mais estreita que a relação entre custos de produção e produto/serviço.

Essa relação direta e imediata geralmente ocorre por meio de contato físico ou desgaste no processo (**crédito físico**).

✓ EM PRODUÇÃO OU EM PRESTAÇÃO e VEDAÇÃO AO CREDITAMENTO EM RELAÇÃO A ETAPAS ANTERIORES E POSTERIORES porque os dispositivos exigem que o bem-insumo ou serviço-insumo sejam utilizados “*na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda*”.

- ✓ A matéria-prima produzida pela própria pessoa jurídica não é destinada à venda. Portanto, os dispêndios com a produção da matéria-prima não são insumos para produção do bem que será destinado à venda.

Exemplo de que o legislador NÃO pretendeu que o

- ✓ Além disso, exemplo de que o legislador NÃO pretendeu que o conceito de INSUMO ultrapassasse a fase de PRODUÇÃO é a previsão específica de créditos para a fase de VENDA do produto acabado:

Art. 3º. IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

---

FIM

OBRIGADO PELA ATENÇÃO

Roni Peterson Bernardino de Brito  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Contato: [roni.brito@receita.fazenda.gov.br](mailto:roni.brito@receita.fazenda.gov.br)