



Bichara
ADVOGADOS



Previsões Legais e Normativas

Instruções Normativas nº 247/02 e nº 404/04

São 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.

Lei nº 10.637/02 e Lei nº 10.833/03

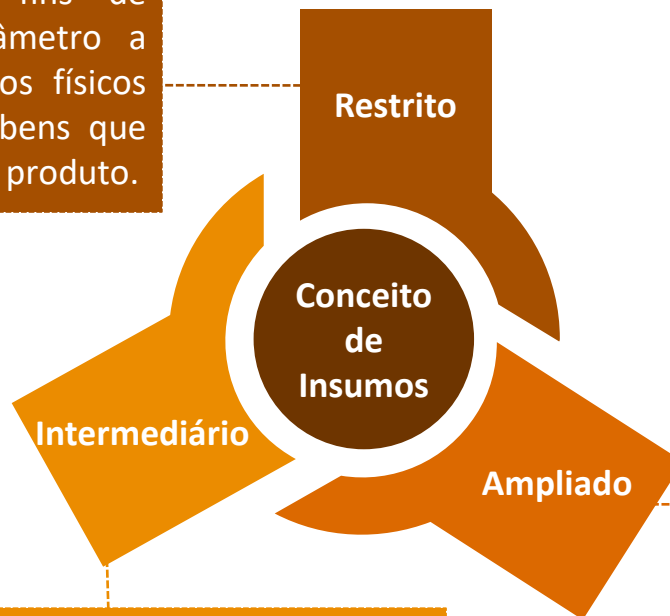
São insumos:

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;



STJ – REsp 1.221.170/PR

Restrito: Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e nº 404/2004 são legais. O conceito de insumos para fins de PIS/COFINS adota como parâmetro a tributação baseada nos créditos físicos do IPI, isto é, corresponde a bens que entrem em contato físico com o produto.



Ampliado: Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e nº 404/2004 são ilegais. O conceito de insumo para PIS/COFINS assemelha-se ao considerado na legislação do IRPJ.

Intermediário: Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e nº 404/2004 são ilegais. A determinação do que pode ser considerado insumo perpassa pelo exame casuístico se há emprego direto ou indireto no processo produtivo ("teste de subtração"), prestigiando a avaliação dos critérios da essencialidade e da relevância.



STJ – REsp 1.221.170/PR

Prevaleceu o entendimento **intermediário**, com as seguintes considerações:

- O creditamento no IPI e no ICMS vincula-se ao *quantum* recolhido nas operações anteriores porque os fatos geradores desses impostos são, respectivamente, a industrialização e a circulação comercial de mercadorias ou alguns serviços. No caso do PIS/COFINS, o creditamento consiste em verdadeiro ou autêntico desconto, pois essas contribuições têm por fato gerador o próprio faturamento da empresa ou da entidade a ela equiparada. **Assim, no caso do IPI e do ICMS, o tributo incide sobre o produto, então o crédito efetivamente decorre dos insumos; no caso do PIS/COFINS, o tributo incide sobre o faturamento, então o crédito deve decorrer das despesas;**
- A conceituação de insumo prevista na legislação do PIS/COFINS está atrelada aos seguintes critérios:
 - *Essencialidade*: 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 (“teste de subtração”).
 - *Relevância*: 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, seja por imposição legal.**



STJ – REsp 1.221.170/PR

- O que se extrai de nuclear da definição de “insumos” para efeito da legislação do PIS/COFINS é que:
 - 1º - O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (pertinência ao processo produtivo), ou, ainda, para cumprir imposição legal (relevância);
 - 2º - A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (essencialidade ao processo produtivo); e
 - 3º - Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (possibilidade de emprego indireto no processo produtivo).
- O regramento estampado nas Instruções Normativas SRF ns. 247, de 2002, e 404, de 2004 traduz o conceito de insumo inerente ao sistema de não-cumulatividade próprio de impostos incidentes sobre operações que tenham por objeto bens, no caso, do IPI. Os atos administrativos impugnados indubitavelmente desbordam os limites legais, porquanto comprometem a eficácia do sistema de não-cumulatividade do PIS/COFINS, tal como definido nas leis instituidoras desses tributos.



STJ – REsp 1.221.170/PR

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

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.



Evolução do Tema no CARF

Entre 2008 e 2012

Passaram a surgir decisões que aplicavam aos insumos, para fins de creditamento de PIS/Cofins, as considerações previstas pela legislação do IRPJ (abrangente). Ex: (Acórdão nº 203-13045, julgado em 02/07/2008).

Em 2017 e 2018

Há manifestação do CARF aplicando o conceito de essencialidade, mesmo antes do julgamento do STJ. Ex: (Acórdão nº 9303-006.091, julgado em 12/12/2017).

Há também a aplicação dos preceitos do Repetitivo pelo CARF e pela CSRF. Ex: (Acórdão nº 3401-004.379, julgado em 26/02/2018 / Acórdão nº 3402.005.101, julgado em 22/03/2018 / Acórdão nº 9303-006.604, julgado em 11/04/2018).

Entre 2007 e 2010

Aplicação reiterada do posicionamento restritivo (IPI). Ex: (Acórdão nº 203-12.450, julgado em 17/07/2007).

A partir de 2010

Atualmente, a interpretação do CARF é muito mais no sentido de um conceito intermediário, nem tanto restritivo, nem tanto abrangente. Ex: (Acórdão nº 3402-003.989, julgado em 29/03/2017).





Jurisprudência do CARF

- Acórdão nº 203-12.450, julgado em 17/07/2007:
“PIS/PASEP. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. GLOSA PARCIAL.
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, manutenção predial.”
- Acórdão nº 203-13045, julgado em 02/07/2008:
“REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. DESCONTOS COM SEGUROS.
Na apuração do COFINS 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 se caracterizam sim como ‘insumos’ previstos na legislação do IRPJ.**”
- Acórdão nº 3402-003.989, julgado em 29/03/2017:
“REGIME NÃO CUMULATIVO. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. INSUMO. CONCEITO.
No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é **mais amplo do que aquele da legislação do imposto sobre produtos industrializados (IPI) e mais restrito do que aquele da legislação do imposto sobre a renda (IRPJ)**, abrangendo os “bens” e “serviços” que integram o custo de produção.”



Jurisprudência do CARF

- Acórdão nº 9303-006.091, julgado em 12/12/2017:

“COFINS NÃO-CUMULATIVO. HIPÓTESES DE CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO APLICAÇÃO E PERTINÊNCIA COM AS CARACTERÍSTICAS DA ATIVIDADE PRODUTIVA. ASSEPSIA DE EMBALAGENS. AQUISIÇÃO DE EMBALAGENS. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

O termo insumo utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins 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, atendidas as demais exigências legais.

Tratando-se de produção de alimentos, os gastos com bens e serviços utilizados na limpeza ou assepsia das embalagens para os produtos finais dão direito ao creditamento das contribuições não cumulativas, por guardarem relação de essencialidade e pertinência com o processo produtivo.

O custo com embalagens utilizadas para o transporte ou para embalar o produto para apresentação deve ser considerado para o cálculo do crédito no sistema não cumulativo de PIS e Cofins, por se enquadrar no conceito de insumo, quando pertinente e essencial ao processo produtivo, desde que não ativado.”



Jurisprudência do CARF

ACÓRDÃOS QUE JÁ APLICAM AS CONSIDERAÇÕES DO RESP Nº 1.221.170/PR

- Acórdão nº 3401-004.379, julgado em 26/02/2018:

“PIS NÃO-CUMULATIVIDADE. COMÉRCIO VAREJISTA. INSUMOS. CRÉDITOS. CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE E NECESSIDADE.

A legislação do PIS e da COFINS não-cumulativos estabelecem critérios próprios para a conceituação de insumos para fins de tomada de créditos, não se adotando os critérios do IPI e do IRPJ.

Insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS não-cumulativos é todo o custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda (critério da essencialidade), e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada segmento econômico.

PIS NÃO-CUMULATIVIDADE. COMÉRCIO VAREJISTA. INSUMOS. INCISO II DAS LEIS DE REGÊNCIA. CRÉDITOS INDEVIDOS.

As leis de regência das contribuições (no 10.637/2002 e no 10.833/2003) tratam , em seus artigos terceiros, de créditos a diversos setores. Mas não o fazem especificamente nos incisos II dos arts. 3º, que versam restritivamente sobre “produção/fabricação” e “prestação de serviços”.

(...)

Há ainda no E. STJ, Recurso Especial 1.221.170/PR, afetado à sistemática dos "recursos repetitivos", sob o tema 779 (22/04/2014) à competência da 1ª Seção, no qual se discute o conceito de insumo, disposto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03. Ao que se veiculou na mídia, dia 22/02/2018, houve julgamento do feito, sendo vencedora a tese defendida pelo contribuinte, por 5 votos a 3 prevalecendo, bom se diga, a corrente dita "intermediária", cabendo frisar, leva em consideração os critérios de essencialidade, relevância e inerência.

Ao que se vê, a interpretação dada às Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 é de que a "lista" de créditos nelas contidas é apenas exemplificativa.”



Jurisprudência do CARF

ACÓRDÃOS QUE JÁ APLICAM AS CONSIDERAÇÕES DO RESP Nº 1.221.170/PR

- Acórdão nº 3402-005.101, julgado em 22/03/2018:

“COFINS NÃO CUMULATIVA. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário à prestação de serviço.

CRÉDITO NÃO CUMULATIVIDADE. EMPRESA FRAQUEADORA.

A admissibilidade dos créditos da não cumulatividade está relacionada à atividade desempenhada pelo contribuinte. A atividade de franqueadora implica a realização de operações que vão além da comercialização direta de produtos ao consumidor final, pelo que os serviços utilizados nessas operações devem ser avaliados a partir desse contexto.

(...)

Este Conselho Administrativo, de forma majoritária e à luz de uma interpretação histórica e teleológica dos referidos diplomas legais, tem adotado a interpretação do conceito de insumos considerando a sua essencialidade/necessidade para o processo produtivo da empresa ou para a prestação de serviço¹, em uma aproximação que não é tão ampla como da legislação do Imposto de Renda, nem tão restritiva como aquela veiculada pelas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004 e adotada pelo I. Fiscal no caso em tela.

Cumpram-se mencionar que este entendimento foi inicialmente aquele sedimentado pelo Superior Tribunal de Justiça, em julgamento em curso na sistemática dos recursos repetitivos (Recurso Especial nº 1.221.1702), cujo julgamento foi concluído em 22/02/2018, ainda pendente a publicação do acórdão.¹¹”



Jurisprudência do CARF

ACÓRDÃOS QUE JÁ APLICAM AS CONSIDERAÇÕES DO RESP Nº 1.221.170/PR

- Acórdão nº 9303-006.604, julgado em 11/04/2018:

“COFINS. REGIME DA NÃOCUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, inciso II da Lei 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade. Referido critério traduz uma posição "intermediária", na qual, para definir insumos, busca-se a relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo e a atividade realizada pelo Contribuinte.

Não é diferente a posição predominante no Superior Tribunal de Justiça, o qual reconhece, para a definição do conceito de insumo, critério amplo/próprio em função da receita, a partir da análise da pertinência, relevância e essencialidade ao processo produtivo ou à prestação do serviço.

INDÚSTRIA FONOGRAFICA. INSUMOS. DIREITOS AUTORAIS.

Pela peculiaridade da atividade econômica que exerce, são imprescindíveis à indústria fonográfica a aquisição de direitos autorais para a produção de suas obras, razão pela qual devem ser reconhecidos como insumos.”



Estatísticas CARF

170

*Processos da CSRF
analisados entre
2017 e 2018*

72

*Já aplicam
entendimento
semelhante ao do
STJ*

43

*Podem ser revertidas
judicialmente com
base no entendimento
do STJ*



Estatísticas CARF

Com base no REsp nº 1.221.170/PR:

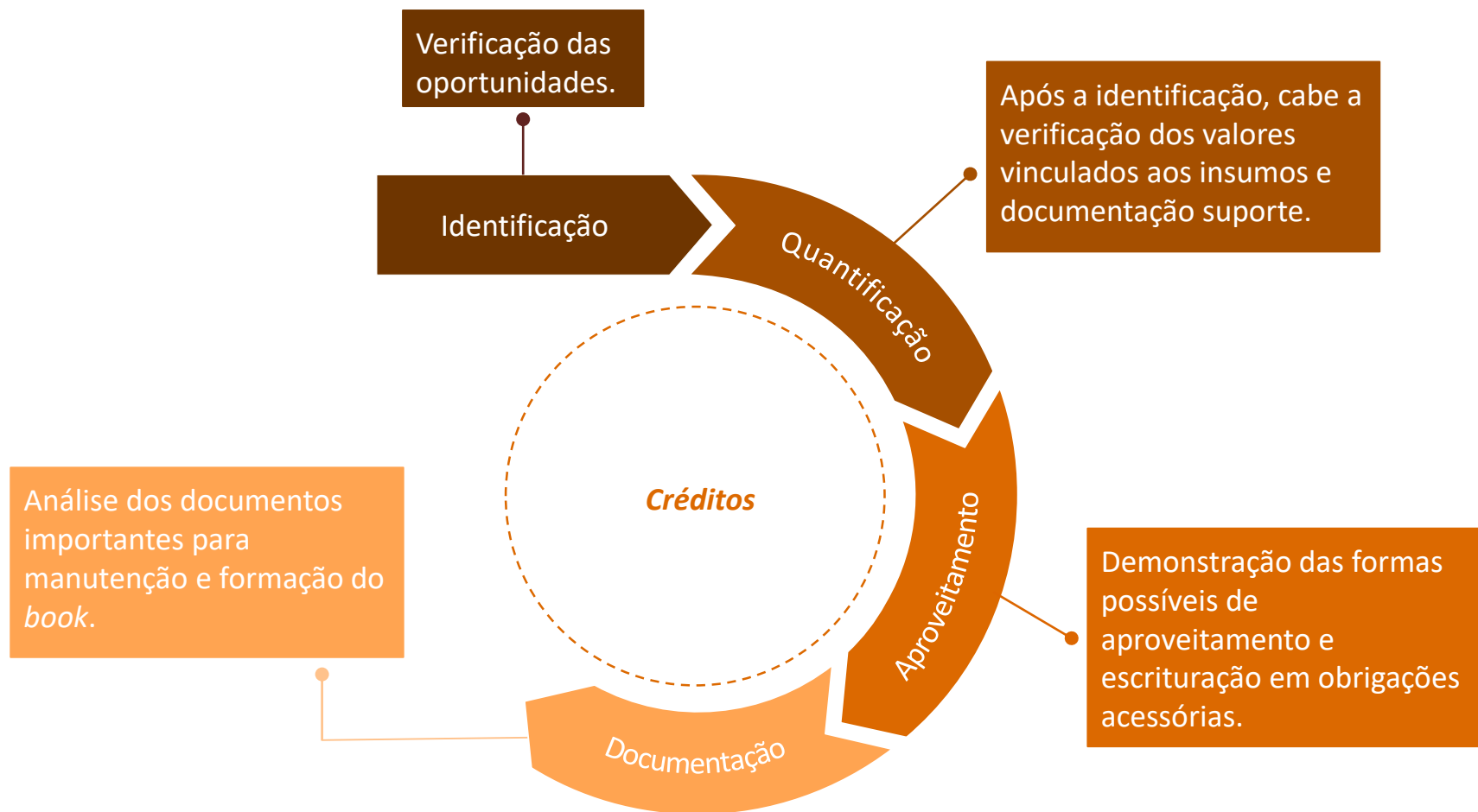
Reversões Improváveis

- Transporte de funcionários (Acórdão nº 9303-005.540);
- Manutenção de frota de veículos não-produtivos (Acórdão nº 9303-006.344);
- Diárias e serviços prestados de carregamento em porto (Acórdão nº 9303-005.941);
- Alimentação, cesta básica, vale transporte, assistência médica/odontológica, materiais de expediente, serviços de segurança e vigilância.

- Adubos, defensivos agrícolas, combustíveis e lubrificantes utilizados no plantio agrícola;
- Peças para a manutenção de máquinas e equipamentos (já há precedentes positivos nesse sentido);
- Insumos de insumos (ex.: gastos no plantio e manutenção de florestas);
- Caixas de isopor utilizadas no transporte de pescado (já há precedentes admitindo o crédito para embalagem de transporte).

Reversões Possíveis

Aspectos práticos

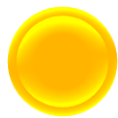


Identificação

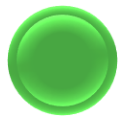
- A presente fase diz respeito à análise da existência do crédito;
- Neste momento, deve ser realizada a avaliação da pertinência do crédito, com base nos precedentes do CARF, bem como do REsp nº 1.221.170/PR e outras decisões judiciais;
- A avaliação poderá ser realizada internamente e validada por meio de opinião legal externa;
- Comumente é realizada a avaliação dos insumos com base em um semáforo, onde, em suma:



Impossibilidade de Apropriação de créditos – Precedentes sempre desfavoráveis no CARF e não essenciais ou relevantes na operação;



Possibilidade de Apropriação - precedentes favoráveis e desfavoráveis no CARF e/ou no Judiciário. Despesas potencialmente relevantes;



Possibilidade de Apropriação – questão pacificada no CARF e/ou no Judiciário. Itens ou serviços essenciais ou facilmente demonstráveis como relevantes.

Quantificação

- Na fase de quantificação, deve ser realizado o estudo dos registros e documentos para avaliação dos valores a serem aproveitados como créditos;
- As informações podem ser obtidas nos livros de entradas da Cia.;
- Início da formação do *book* documental recomendado a manter por cinco anos.



*Informações nos
Livros de Entradas –
Identificação Ideal*

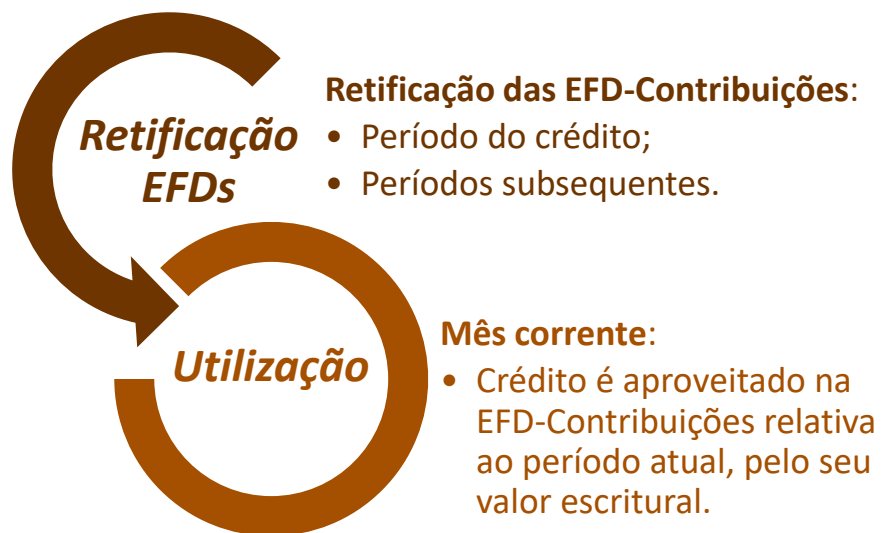
- 1. Fornecedor**
- 2. Descrição da Mercadoria**
- 3. NCM**
- 4. Serviço Contratado**
- 5. Valor Pago**
- 6. PIS/Cofins incidentes**
- 7. Data de Aquisição**
- 8. Identificação da Nota Fiscal**

Aproveitamento

Com retificação de obrigações acessórias



Aproveitamento na competência corrente/atual



Aproveitamento em períodos passados

Retificação das EFD-Contribuições:

- Período do crédito;
- Períodos subsequentes, se o crédito não for utilizado no período de apropriação.


Pagamento a maior:

- Necessário retificar a DCTF correspondente ao período de utilização.

Utilização:

- Crédito é aproveitado por meio de PER/DCOMP, atualizado pela SELIC pelo Programa da RFB.



 Nos dois cenários haverá a reabertura do prazo decadencial para a RFB realizar eventuais questionamentos em relação ao período de apuração dos tributos.

Aproveitamento

Sem retificação de obrigações acessórias



Inclusão EFD

Inclusão na EFD-Contribuições corrente:

- Crédito é declarado apenas no período de utilização, no campo correspondente a créditos extemporâneos.

Utilização

Utilização:

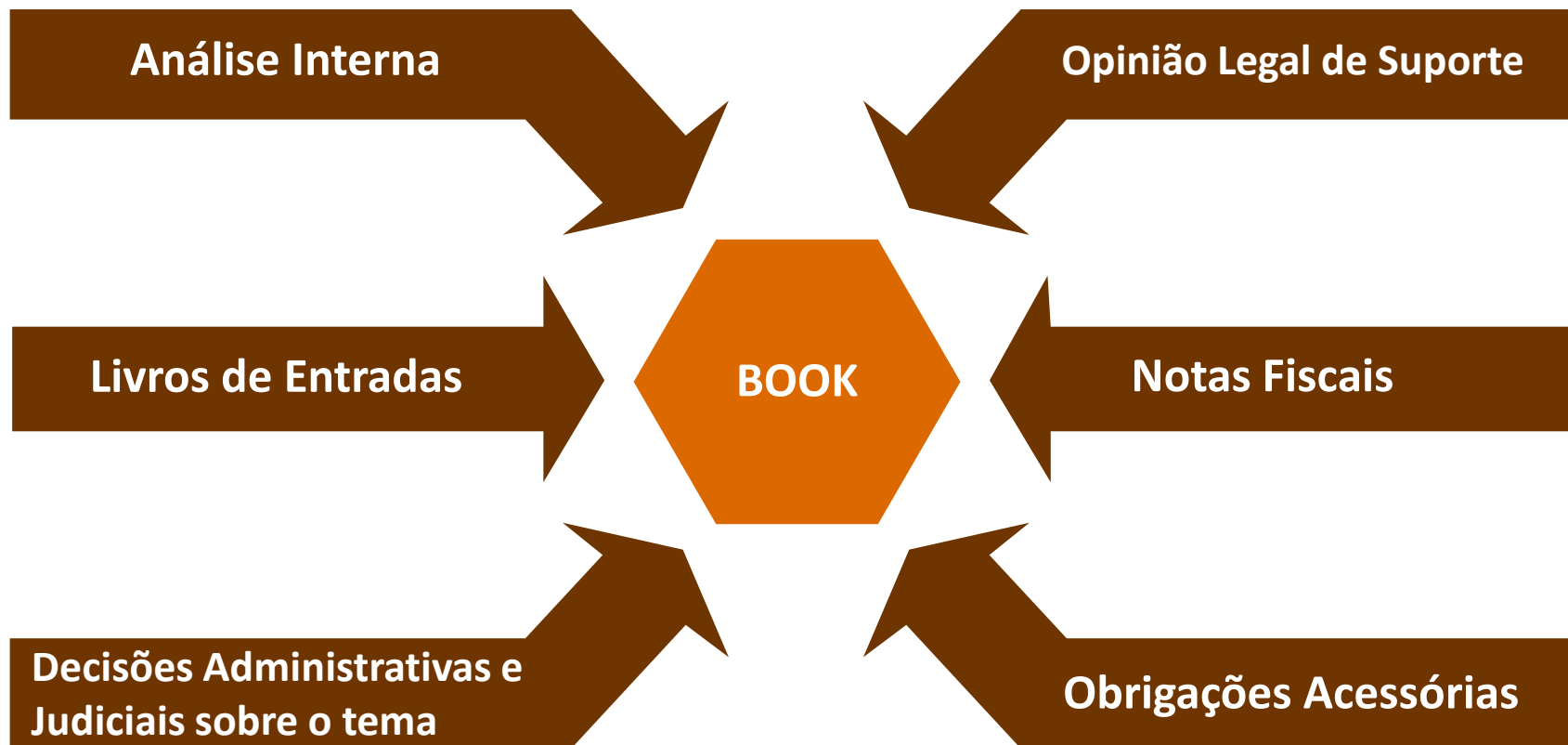
- Crédito é aproveitado pelo seu valor escritural



Há a possibilidade de questionamento da RFB pela ausência de retificação das EFD-Contribuições relativas ao período de apuração dos créditos.

“Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não-cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, **sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte** ou da apresentação de PER único para cada trimestre. As Linhas 06/30 e 06/31 do DACON, denominadas respectivamente de “Ajustes Positivos de Créditos” e de “Ajustes Negativos de Créditos”, contemplam a hipótese de o contribuinte lançar ou subtrair outros créditos, além daqueles contemporâneos à declaração. **Também a EFD-PIS/Cofins, constante do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 34/2010, prevê expressamente a possibilidade de lançar créditos extemporâneos, nos registros 1101/1102 (PIS) e 1501/1502 (Cofins).**” (Acórdão nº 9303-006.248, **CSRF**, publicado em 01/03/2018)

Documentação



OBRIGADO!

pedro.siqueira@bicharalaw.com.br

estevan.leal@bicharalaw.com.br

renato.fernandes@bicharalaw.com.br

www.bicharalaw.com.br

Rio de Janeiro | São Paulo | Brasília | Belo Horizonte | Vitória

