

Créditos de PIS e Cofins sobre os “insumos dos insumos”

Na coluna de hoje voltamos a um tema que, em alguma medida, já havia sido anteriormente objeto de análise nesse espaço [\[1\]](#), o que se dá em razão de recente decisão da 3ª Câmara Superior do Carf veiculada no Processo Administrativo nº 10865.902025/2013-56 [\[2\]](#), que autorizou o aproveitamento de chamados "insumos dos insumos".



Diego Diniz Ribeiro
advogado e professor

No sobredito caso concreto, o contribuinte pleiteava créditos sobre os

gastos incorridos na produção de cana-de-açúcar, que, por sua vez, é utilizada como insumo para obtenção de açúcar e álcool. A discussão, portanto, envolve a extensão do conceito de insumo, para fins de creditamento do PIS/Cofins, i.e., se adstrito ao processo fabril ou se alcançando tudo o que componha o processo de produção em sentido amplo.

Como é de plena sabença, durante anos a Receita Federal defendeu a posição de que insumo seria o bem ou serviço diretamente empregado no processo produtivo, e nele consumido. De outro lado, os contribuintes consideravam que a maioria, senão a totalidade de suas despesas, deveria ser enquadrada como insumos. Enquanto, de forma restritiva, a RFB aproximava o conceito de insumo àquele utilizado para fins de creditamento do IPI, os contribuintes defendiam uma interpretação mais elástica, relacionada ao conceito de despesas operacionais para fins de apuração do IRPJ.

No Carf, a respeito do alcance da expressão "insumos", a jurisprudência se consolidou na posição intermediária, no sentido de que insumo seria o gasto que contribui para a obtenção de receita, a partir dos *critérios da essencialidade e da relevância* no contexto específico da atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte, ou seja, a partir de uma análise casuística da atividade empresarial sob julgamento.

Apesar disso, as controvérsias sobre o tema não se encerraram. É possível encontrar decisões do Carf em que tais critérios não foram, de forma isolada, suficientes para definir o que poderia ou não ser considerado no cálculo do crédito de PIS/Cofins. O exemplo clássico de controvérsia que se perpetuou é exatamente aquele objeto desse artigo.

A maioria dos casos envolve agroindústrias, tal como no processo examinado pela CSRF, tanto que essa discussão também se costuma denominar de "insumos da fase agrícola". Para ficar na situação mais recorrente, as usinas sucroalcooleiras costumam produzir, na etapa agrícola, a cana-de-açúcar que serve de insumo para a etapa industrial, na qual se obtém o açúcar e o álcool a serem comercializados. Por isso, tais contribuintes sustentam ter direito de crédito na aquisição, por exemplo, de produtos para realização de testes de qualidade e para o preparo do solo, exemplos de "insumos de insumos".

Apesar da profusão de decisões favoráveis [\[3\]](#)[\[4\]](#), o Carf, pela sua Câmara Superior, já negou no passado recente os créditos nessa hipótese particular. Em linhas gerais, o fundamento era de que gastos incorridos na *fase anterior* a de produção do bem não poderiam ser considerados insumos, nos termos previstos na legislação (Leis 10.637/2002 e 10.833/2003). Cita-se, exemplificativamente, o Acórdão 9303-005.806 (relator Rodrigo da Costa Possas, j. 17/10/2017), do qual se observa a seguinte passagem do voto vencedor:

*"(...) As usinas de açúcar e álcool, como se sabe, são estabelecimentos agroindustriais que produzem, a partir da cana, o açúcar, o melaço, a aguardente e o álcool. Além de sua fabricação própria, costumam adquirir a cana de outros estabelecimentos produtores. Pelos motivos aqui adotados (**existência autônoma da atividade industrial propriamente dita**), a aquisição da cana gera, sim, o direito à apropriação dos créditos correspondentes, **não, contudo, os gastos realizados, pela própria Recorrente, no plantio e colheita da cana de açúcar.** Pode-se até achar inconveniente, mas é assim que a lei é."*

No entanto, como se sabe, em 2018 foi publicado o acórdão proferido pelo STJ no julgamento do REsp repetitivo 1.221.170. Na ocasião, a Corte adotou os mesmos critérios de essencialidade e relevância que já vinham sendo empregados pelo Carf para exame do que pode ou não ser considerado insumo.

Como decorrência, a Receita Federal editou o Parecer Normativo Cosit 05/2018 para tratar de eventuais reflexos práticos do precedente vinculante do STJ. Dentre outras questões, tratou da *possibilidade de apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos em relação a dispêndios necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo)*.

Em linha com a jurisprudência administrativa e judicial, o referido Parecer reconhece a *extensão do conceito de insumos a **todo o processo de produção** de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros*. Conclui expressamente que *a permissão de creditamento **retroage no processo produtivo de cada pessoa jurídica para alcançar os insumos necessários à confecção do bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros**, beneficiando especialmente aquelas que produzem os próprios insumos*.

Com isso, novos casos tratando dessa matéria foram submetidos ao crivo da CSRF, oportunidade em que aquele órgão julgador, curvando-se ao entendimento exarado pelo Tribunal Superior no citado *leading case* admitiu o creditamento de PIS/Cofins para insumos empregados na fase agrícola de uma determinada agroindústria, conforme se observa do acórdão 9303-007.864 (relator: Rodrigo da Costa Possas, j. 17/10/2017), assim ementado, *verbis*:

"(...). CRÉDITO. ATIVIDADE FLORESTAL COMO PARTE INTEGRANTE DO PROCESSO PRODUTIVO. INSUMOS DE INSUMOS. Afinando-se ao conceito de insumos exposto pela Nota SEI PGFN MF 63/18, **bem como considerando a atividade florestal como parte integrante do processo produtivo**, ao aplicar o Teste de Subtração, é de se **reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre: (i) os dispêndios com bens e serviços contratados a terceiros para o plantio clonagem, pesquisa, tratamento do solo, adubação, irrigação, controle de pragas, combate a incêndio, corte, colheita, transporte das toras de madeira, utilizados antes do tratamento físico-químico da madeira**, não caracterizados como despesas relacionadas com bens do ativo permanente e que possuem classificação jurídica e contábil como custos de produção, entre eles, serviços florestais de silvicultura/trato cultural das florestas próprias, **serviços de viveiros, serviço florestal de colheita, serviços topográficos, controle de qualidade de madeiras, monitoramento florestal, irrigação, terraplenagem;** (ii) aluguéis de guindaste operado para manejo de insumos; (iii) transporte de madeira entre a floresta e a fábrica; (iv) lubrificantes, consumidos nos equipamentos, mesmo durante a etapa agrícola; (v) gastos com correias de amarração, estrados, paletes e caixas de papelão, desde que não se configurem em itens imobilizados e (vi) combustíveis empregados no processo produtivo. (...)."

Entendemos que as recentes decisões estão em linha com a racionalidade do PIS/Cofins não-cumulativos.

De fato, o artigo 195, §12 da Constituição outorgou competência à lei ordinária para definir os setores de atividade econômica que deverão se sujeitar à sistemática não-cumulativa de apuração das contribuições incidentes sobre a receita ou o faturamento, tais como o PIS e a Cofins. Definidos tais setores, a não-cumulatividade até pode ser objeto de algum delineamento legal, mas desde que não haja a supressão da diretriz de neutralidade que a norma da não cumulatividade busca realizar.

Repita-se: ainda que o legislador ordinário tenha certa margem de discricionariedade para disciplinar o regime não-cumulativo, conforme decidido pelo STF-Pleno [\[5\]](#), é certo que o PIS e a Cofins apuradas nessa sistemática devem atender à diretriz de neutralidade para o contribuinte. Do contrário, haverá superposição das incidências ("tributação em cascata"), tornando o sistema cumulativo e sobreonerando os produtos e serviços entregues aos consumidores. Por isso, o modelo deve ser estruturado de forma a eliminar o custo tributário suportado pelo contribuinte para gerar suas receitas.

Portanto, insumo não é somente aquele bem ou serviço aplicado diretamente nos produtos ou serviços. Deve ser considerada a completude do processo produtivo do contribuinte, sob pena de se restringir indevidamente o conceito de insumo que confere lógica ao modelo não-cumulativo.

Assim, também são insumos os gastos incorridos *antes* da fase em que se obtém o produto, ou seja, também geram direito de crédito de PIS/Cofins os bens e serviços empregados na elaboração de um novo insumo aplicado na fase subsequente, dentro de sua própria cadeia produtiva.

Logo, é possível considerar como "insumos" os produtos e serviços utilizados na produção dos próprios insumos, desde que esses sejam essenciais e relevantes para a atividade da empresa, tal como acertadamente tem reconhecido o Carf.

Aliás, diante da mais recente decisão do Carf para a matéria, é possível afirmar que jurisprudência do Tribunal se consolidou quanto à possibilidade de creditamento de PIS e Cofins na hipótese de "insumos de insumos", o que é extremamente salutar para o prestígio do valor segurança jurídica, colaborando para encerrar mais uma das controvérsias que se arrasta há tempos nesse tema.

[1] [ConJur – Carf analisa crédito de PIS/Cofins após precedente vinculante do STJ.](#)

[2] O acórdão, de relatoria da conselheira Vanessa Cecconello, ainda está pendente de publicação.

[3] Cfe. acórdãos 3302-005.844, 3201-004.229 e 3402-004.076

[4] Nesse sentido:

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. HIPÓTESES DE CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO. APLICAÇÃO E PERTINÊNCIA COM AS CARACTERÍSTICAS DA ATIVIDADE PRODUTIVA.

*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.***

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. AGROINDÚSTRIA. USINA DE AÇUCAR E ÁLCOOL. HIPÓTESES DE CRÉDITO. INSUMO.



Em relação à atividade agroindustrial de usina de açúcar e álcool, configuram insumos as aquisições de serviços de análise de calcário e fertilizantes, serviços de carregamento, análise de solo e adubos, transportes de adubo/gesso, transportes de bagaço, transportes de barro/argila, transportes de calcário/fertilizante, transportes de combustível, transportes de sementes, transportes de equipamentos/materiais agrícola e industrial, transporte de fuligem,/cascalho/pedras/terra/tocos, transporte de materiais diversos, transporte de mudas de cana, transporte de resíduos industriais, transporte de torta de filtro, transporte de vinhaças, serviços de carregamento e serviços de movimentação de mercadoria, bem como os serviços de manutenção em roçadeiras, manutenção em ferramentas e manutenção de rádios-amadores, e a aquisição de graxas e de materiais de limpeza de equipamentos e máquinas.

(9303-004.918, rel. Rodrigo da Costa Possas, j. 10/4/2017) (grifos não constantes no original).

[5] Conforme julgado no RE nº 841.979, com repercussão geral (Tema 756), julgado em sessão virtual encerrada em 25/11/2022.