

**FGV DIREITO SP**  
**MESTRADO PROFISSIONAL**

**A EVOLUÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO NO CARF PARA FINS DE  
CREDITAMENTO DE PIS E COFINS: ANÁLISE CRÍTICA BASEADA NOS PRECEITOS  
ESTABELECIDOS PELO RESP 1.221.170/PR (STJ)**

Cesar Tadeu Dias Junior

Projeto de pesquisa apresentado ao  
Mestrado Profissional da FGV Direito SP.

Versão de 10.10.2020

### **1. Tema, contexto, objetivos e delimitação do escopo**

O contribuinte do PIS e da COFINS sob o regime não-cumulativo tem assegurado, nos termos das Lei nº 10.634/2002 e 10.833/2003, o direito de descontar créditos decorrentes dos gastos previstos no art. 3º das respectivas normas, tais como, bens adquiridos para revenda, aquisição de insumos, energia consumida nos estabelecimentos, máquinas e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado, dentre outros.

O creditamento na aquisição de insumos foi o que gerou a maior parte de questões controvertidas na jurisprudência do CARF devido à amplitude semântica da redação adotada pelo legislador:

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, 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;

Tal afirmativa pode ser confirmada a partir da consulta ao banco de dados do referido tribunal administrativo<sup>1</sup> pelos termos “*insumos e pis e cofins*”, entre o ano da entrada em vigor da sistemática não cumulativa da contribuição

---

<sup>1</sup> <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>

ao PIS (2003) até o presente momento<sup>2</sup>, onde o resultado indica ao menos 4.277 acórdãos a respeito do tema.

Ante a vaga definição disposta nas respectivas leis, a Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa SRF nº 247/2002 (PIS) cuja redação foi repetida pela Instrução Normativa SRF nº 404/2004 (COFINS), estabelecendo critério de interpretação equivalente ao da legislação do IPI, em que:

- (i) o conceito de insumos não abrange todos e quaisquer custos da empresa despendidos no processo de industrialização e comercialização do produto fabricado;
- (ii) não constituem insumos despesas ou custos relacionados à comercialização ou à venda dos bens e serviços;
- (iii) somente pode ser considerado insumo:
  - (a) os bens e serviços aplicados adquiridos ou contratados de pessoa jurídica; e
  - (b) consumidos diretamente na fabricação do produto ou na prestação de serviços, desde que não incluídos no ativo imobilizado.

O CARF adotou esse entendimento até meados de 2010<sup>3</sup>. Referido conceito, todavia, não se mostrou o mais adequado, pois, diferentemente do IPI, o PIS e a COFINS no regime não cumulativo incidem sobre toda a receita bruta da pessoa jurídica e não somente sobre a venda de produtos industrializados. Ou seja, as mencionadas instruções normativas não poderiam ter equiparado a disciplina da não cumulatividade das contribuições com a do IPI, vez que se trata de tributos com materialidade distinta. Ademais, a lei não delimita o conceito de insumo, logo, não caberia a mera instrução normativa assim proceder.

A partir de 2008, porém com maior força após 2010, começaram a surgir entendimentos divergentes no órgão julgador que partiram para a aplicação da legislação do imposto de renda, vez que *“existe um forte relacionamento lógico entre os custos de produção e despesas operacionais e as receitas tributáveis pelo PIS e COFINS não cumulativos, como devidamente aduzem os § 7º e 8º do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03”*<sup>4</sup>.

---

<sup>2</sup> 25.07.2020.

<sup>3</sup> Por exemplo: Acórdão nº 202-19.126 – Rel. Gustavo Kelly Alencar – Publ. 02.02.2008 e Acórdão nº 3301-00.423 – Rel. Maurício Taveira e Silva – Publ. 03/02/2010.

<sup>4</sup>Acórdão nº 204-03441 – Rel. Rodrigo Bernardes de Carvalho – Publ. 05.09.2008.

Em síntese, o raciocínio utilizado para alteração do juízo acerca do que deve ser compreendido como insumo se baseou na premissa de que, se as contribuições incidem sobre a totalidade das receitas, por coerência, a apropriação dos créditos deve ser assegurada sobre todos os dispêndios que contribuíram para sua formação.

Em 2012, o tribunal administrativo adotou como premissa a relação de causalidade entre o bem ou serviços tomados como insumo e a atividade realizada pelo contribuinte. Ou seja, o termo *“utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados do PIS e da COFINS denota uma abrangência maior do que matéria prima, material intermediário e material de embalagem relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão estática como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa”*.<sup>5</sup>

Nesse sentido, portanto, insumo para fins de creditamento do PIS e COFINS não cumulativos, deve ser *“entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido [...], dependendo, para sua identificação, da especificidade de cada processo produtivo”*.<sup>6</sup> Dessa forma, para aproveitamento do crédito, não basta que o bem ou serviço tenha alguma utilidade ao processo produtivo, sendo necessária a demonstração da essencialidade, de modo que sua ausência importe na impossibilidade de produção ou prestação do serviço.

Convém ressaltar que, apesar dos diversos entendimentos adotados pelo CARF, até 2018, 16 anos após a entrada em vigor da norma que possibilitou a tomada de crédito sobre bens e serviços adquiridos como insumo, a Receita Federal do Brasil permaneceu aplicando as instruções normativas que equiparavam o termo à legislação do IPI, mantendo o alto índice de litígios sobre o tema na esfera administrativa e judicial.

Naquele ano, contudo, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) firmou entendimento em sede de recurso repetitivo, declarando a ilegalidade das Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e nº 404/2004 e definindo que o conceito de insumo deve ser determinado a partir dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou do serviço no desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo sujeito passivo:

---

<sup>5</sup> Acórdão nº 3301-000.954 – Rel. Maurício Taveira e Silva – Publ. 26.09.2013.

<sup>6</sup> CSRF - Acórdão nº 9303-003.069 – Rel. Nanci Gama – Publ. 13/08/2014.

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. (STJ, Acórdão nº 1221.170-PR – Rel. Napoleão Nunes Maia Filho – 24/04/2018 - Recurso Repetitivo)

Nas palavras da Ministra Regina Helena Costa, autora do voto condutor do julgamento, é **essencial** *“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”*.

Do mesmo modo, considera-se relevante *“o 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 [...], distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço. [...] Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência”*.

Cabe destacar o voto do Ministro Mauro Campbell Marques, que contribuiu para definição do conceito, complementando que *“é de se definir como 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”*.

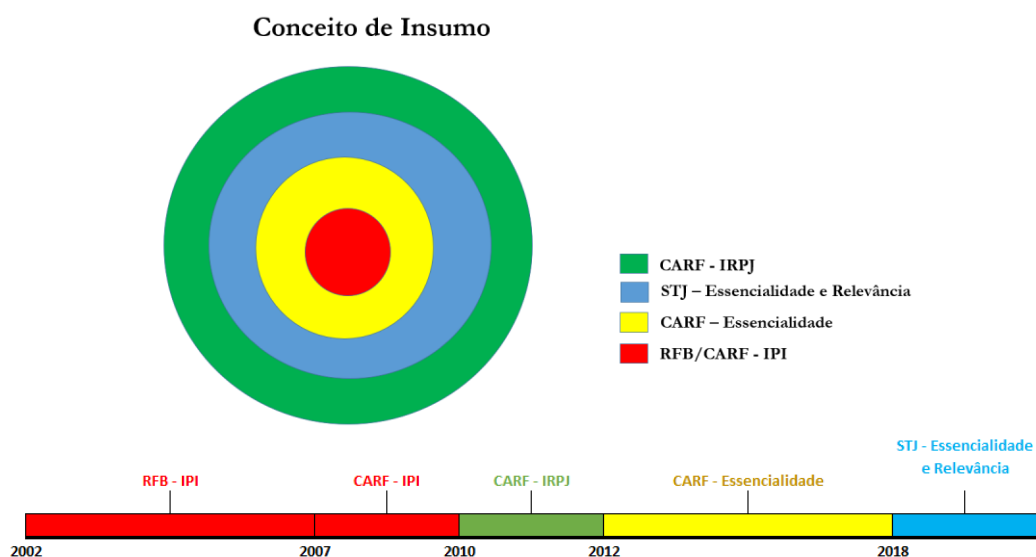
Referido julgado ganha mais relevo em relação às decisões do CARF, vez que foi julgada no regime do art. 1.036 e ss. do Código de Processo Civil, irradiando o efeito vinculante da tese para todos os tribunais do país, inclusive,

no âmbito administrativo federal, conforme previsto no art. 62, § 2º, da Portaria MF nº 343/2015:

Art. 62. [...]

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Diante da variedade de posicionamentos ao longo dos anos, podemos resumir a evolução do conceito de insumos para fins de crédito de PIS e COFINS pela seguinte esquematização:



Sob essa ótica, visualiza-se, em vermelho, o entendimento inicial, fundamentado nas mencionadas instruções normativas que mantinham a possibilidade de crédito restrita à legislação do IPI. Em seguida o conceito foi alargado para equiparação à legislação do IRPJ (verde). Logo após, houve uma redução na abrangência para considerar o que era essencial à atividade (amarelo) e, por fim, o STJ consolida o entendimento aplicando o critério da essencialidade e relevância (azul).

Após 16 anos de intenso conflito entre fisco e contribuintes, um olhar menos atento poderia concluir que o STJ teria pacificado a questão, ao definir o conceito de insumo pela relação causal de essencialidade e relevância que o bem ou serviço possuem sobre a atividade econômica desenvolvida.

Todavia, nos parece que a resolução da divergência é apenas aparente. Isso porque a decisão da Corte Superior não aprofunda a conceituação e nem define critérios claros para o correto creditamento dos bens ou serviços adquiridos. Dessa forma, se antes a discussão era voltada para definição de insumo, agora passa-se a debater o que deve ser entendido por essencial ou relevante na operação.

Tanto é assim que a Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa 1.911/2019 que, sob o pretexto de regulamentar a apuração dos créditos de PIS e COFINS após a decisão do STJ, novamente limitou a compreensão sob insumos, vedando expressamente o creditamento sobre diversas rubricas que certamente deveriam ser classificadas como relevantes ou essenciais para a operação da maioria dos contribuintes.

Diante desse cenário, o objetivo do trabalho de conclusão do curso será traçar uma linha retrospectiva sobre a evolução do conceito de insumo nas decisões do CARF, culminando com a análise crítica dos precedentes julgados a partir da publicação do Acórdão do RESP 1.221.170/PR do STJ, procurando identificar a linha de corte utilizada pelos conselheiros do tribunal administrativo para definir o que deve ser considerado essencial ou relevante para tomada de crédito.

Em relação à conferência analítica dos precedentes, nossa proposta será cotejar e classificar os fundamentos das respectivas decisões pela (i) origem dos conselheiros (contribuintes ou fazenda), (ii) turmas, câmaras e seções, (iii) ano do julgamento e (iv) natureza do crédito em discussão, a fim de estabelecer o critério e tendências de julgamento sobre o tema, além de verificar o conjunto probatório adequado para que o contribuinte demonstre de forma eficaz a relação de causalidade dos bens e serviços adquiridos com sua atividade.

## **2. Justificativa da relevância prática e do potencial inovador**

Conforme já mencionado, a discussão sobre o conceito de insumos é responsável por grande parte dos litígios entre contribuinte e União em julgamento no CARF. Com a decisão do STJ, o problema foi apenas aparentemente solucionado, havendo ainda bastante margem para conflitos.

Assim, se considerarmos que a arrecadação com contribuições sociais representou aproximadamente 8% da formação do Produto Interno Bruto (PIB)<sup>7</sup> em 2019, não resta dúvida de que o presente tema trata de uma questão de grande repercussão econômica, cujos desdobramentos podem impactar na diminuição de litígios e autuações fiscais e na econômica com o recolhimento indevido de tributos.

Apesar de haver uma grande quantidade de artigos e trabalhos relacionados ao conceito de insumos, são raros os que procuraram traçar de forma analítica os critérios utilizados pelos julgadores do CARF para procedência ou não do creditamento. É justamente nesse ponto que a pesquisa ora proposta pretende inovar, ao buscar roteirizar de forma sistemática os precedentes do órgão julgador, a fim de auxiliar os contribuintes na definição da melhor e mais segura forma de apropriação dos créditos de PIS e COFINS.

### **3. Familiaridade com o objeto da pesquisa**

Como advogado atuante no consultivo tributário, com experiência também no contencioso administrativo fiscal, já me deparei com diversas dúvidas de clientes quanto a correta forma de creditamento sobre os insumos utilizados na respectiva atividade econômica, além de ter contribuído com a defesa relacionada a autuações e glosas de valores que, posteriormente, foram objeto de julgamento pelo CARF.

### **4. Modelo de pesquisa**

O trabalho final se apresentará como estudo de casos.

### **5. Quesitos**

- a) Como o conceito de insumos evoluiu na jurisprudência do CARF ao longo da vigência do regime não cumulativo do PIS e da COFINS?
- b) Qual o argumento central utilizado pelos julgadores para aplicação de cada corrente que preponderou nas decisões do órgão julgador?
- c) Como o conceito definido pelo STJ tem sido aplicado pelo colegiado administrativo e qual a tendência de julgamento do Conselho sobre o tema?

---

<sup>7</sup> [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:32076](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::::9:P9_ID_PUBLICACAO:32076)

- d) Quais riscos ainda persistem após a decisão do STJ?
- e) A partir da tendência de julgamento do CARF, quais premissas devem ser adotadas pelos contribuintes para adoção de critérios seguros de creditamento?

## **6. Fontes de pesquisa e formas de acesso**

- a) Evolução legislativa das contribuições ao PIS e à COFINS;
- b) Jurisprudência disponível em pesquisa eletrônica;
- c) Doutrina sobre o tema;
- d) Eventuais entrevistas com julgadores, colegas advogados que militam junto ao CARF e profissionais das áreas jurídica, tributária e de controladoria de contribuintes que se deparem com o problema objeto do trabalho.

## **7. Bibliografia preliminar**

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. PIS e COFINS: Conceitos normativos de faturamento e receita. São Paulo: MP. 2008.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

BERGAMINI, Adolpho. PIS/COFINS não cumulativo: análise jurídica do modelo de não cumulatividade adotado; natureza jurídica dos créditos das contribuições; e teste de constitucionalidade da sistemática. Revista de Direito Tributário da APET nº 21, ano VI, 2009.

BORGES, Eduardo (Coord.). PIS/COFINS: Apropriação de créditos – conceito de insumos: posicionamento do CARF. São Paulo: Quartier latin: 2014.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 19 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

\_\_\_ . ICMS. 12 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

\_\_\_ . Direito tributário, linguagem e método. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2008.

CAVALLO, Achiles Augustus. COFINS – Comentários à legislação da COFINS. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

COÊLHO, Sacha Calmon; DERZI, Misabel de Abreu Machado. A compensação de créditos de ICMS e o princípio da não cumulatividade: o caso



da energia elétrica. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) ICMS: problemas jurídicos atuais. São Paulo: Dialética, 1996.

\_\_\_\_. PIS/COFINS: direito de crédito nas entradas e saídas isentas ou com alíquota zero. Revista Dialética de Direito tributário. São Paulo: Dialética, 115.

FERNANDES, Edison Carlos; MARTINS, Ives Gandra da Silva. Não cumulatividade do PIS e da COFINS. São Paulo: Quartier Latin. 2007.

GOLDSCHIMIDT, Guilherme. PIS e COFINS: A ampliação do conceito de insumos frente ao regime não cumulativo das contribuições. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2013.

IUDICIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. Manual de contabilidade das sociedades por ações. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Não cumulatividade do PIS e da COFINS. Apropriação de créditos. Definição de critérios jurídicos. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, nº 180.

MARTINS, Ives Gandra (Coord.). Aspectos polêmicos de PIS-COFINS. São Paulo: Lex Magister, 2015.

MARTINS, Natanael. O conceito de insumos na sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS. In: In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (Coord.) PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MELO, José Eduardo Soares de. Contribuições sociais no sistema tributário. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MINATEL, José Antonio. Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação. São Paulo: MP, 2005.

MOREIRA, André Mendes. A não-cumulatividade dos tributos, 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2018.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Aspectos relacionados a não cumulatividade da COFINS e da Contribuição ao PIS, In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (Coord.) PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

\_\_\_\_. Incidência e apuração da COFINS e da contribuição ao PIS. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; NOSQUERA, Roberto Quiroga; ZILVETI, Fernando Aurelio (Coord.). Tributação do setor comercial. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães; BERGAMINI, Adolpho (PIS e COFINS na teoria e na prática: uma abordagem completa dos regimes cumulativo e não cumulativo. São Paulo: MP, 2010.

\_\_\_\_; MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro (Coord.). PIS e COFINS à luz da jurisprudência do CARF. Vol. I. São Paulo: MP, 2013.

\_\_\_; MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro (Coord.). PIS e COFINS à luz da jurisprudência do CARF. Vol. II. São Paulo: MP, 2013.

\_\_\_; MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro (Coord.). PIS e COFINS à luz da jurisprudência do CARF. Vol. III. São Paulo: MP, 2014.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de, e outros (coordenadores). Repertório Analítico de Jurisprudência do CARF, 1ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2016.

SEHN, Solon. PIS-COFINS: Não Cumulatividade e Regimes de Incidência, 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2019.

SOUZA, Hamilton Dias de. Contribuições ao PIS: natureza jurídica e base de cálculo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) Contribuições especiais: fundo PIS/PASEP. São Paulo: Resenha Tributária-CEU, 1991 (caderno de pesquisas tributárias, v.2)

TORRES, Ricardo Lobo. A Não Cumulatividade no PIS/COFINS. In. Peixoto, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (Coord.) PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

## 8. Cronograma de execução

Atividade	2020						2021								Horas	
	7	8	9	10	11	12	1	2	3	4	5	6	7	8		
Revisão bibliográfica																70hs
Coleta e análise de decisões do CARF																70hs
Definição do Sumário																10hs
Redação																90hs
Revisão do texto e tratativas com orientador																10hs
Revisão das citações																10hs
Formatação da versão final																10hs