



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10380.913281/2011-50
ACÓRDÃO	3102-003.278 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PAQUETA CALÇADOS LTDA. – EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. FABRICAÇÃO DE CALÇADOS. INSUMOS. NAVALHAS, MATRIZES E FORMAS. POSSIBILIDADE.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o processo produtivo, como decidido pelo STJ no julgamento do RESP 1.221.170/PR, de reprodução obrigatória por este Conselho, por força do artigo 99 do RICARF. Considerando a atividade exercida pelo contribuinte, navalhas, matrizes e forma são essenciais e relevantes para o seu desempenho, gerando direito ao crédito das contribuições.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do Recurso Voluntário na parte alcançada pela desistência parcial e nº tópico relativo à correção monetária e, na parte conhecida, dar parcial provimento para reverter as glosas relativas aos itens “navalhas”, “matrizes” e “formas”.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães – Relatora

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Fabio Kirzner Ejchel, Joana Maria de Oliveira Guimarães, Lazaro Antônio Souza Soares (substituto[a] integral), Sabrina Coutinho Barbosa, Wilson Antônio de Souza Correa, Pedro Sousa Bispo (Presidente) Ausente(s) o conselheiro(a) Jorge Luis Cabral, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Lazaro Antônio Souza Soares.

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório do acórdão proferido pela DRJ:

Trata-se de processo referente a créditos de PIS não-cumulativo de exportação (mercado externo) do 1º Trimestre de 2007. O pleito original refere-se a Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição (PER) de nº 01360.88806.290607.1.1.08-6674 apresentado por Disport Nordeste LTDA no valor de R\$ 143.177,94. A razão social foi objeto de alteração posterior, sendo que hoje responde pelo nome de Paquetá Calçados S/A. A atividade principal da empresa era a industrialização e comercialização de calçados. Após, foi transmitida declaração de compensação (Dcomp) referenciada no crédito em questão.

A compensação foi homologada parcialmente através do despacho decisório das fls. 10 e 11, em função do reconhecimento parcial do crédito. As informações com acesso eletrônico detalham o procedimento realizado. Foram objeto de glosa variadas despesas não compatíveis com a Lei 10.833/03 e legislação respectiva, conforme entendimento apresentado. Em síntese, tratam-se de despesas gerais, com material de expediente, ferramentas, serviços de manutenção predial, serviços de segurança e saúde ocupacional e despesas com despachos de exportação. Também foram objeto de glosa despesas contabilizadas pelo contribuinte no ativo diferido, no item moldes e ferramentas, referentes a aquisições de formas, navalhas e matrizes. Seguindo a informação fiscal, tais valores são de produtos intermediários aproveitados para a produção dos calçados ou em trabalhos com os materiais aproveitados na sua confecção, porém, não sofrem alterações, desgaste ou dano com perda de suas propriedades físicas ou químicas. São moldes e ferramentas que não estariam contempladas no conceito de insumo da legislação. A partir das glosas, foi reapurado o valor do crédito no total do trimestre em R\$ 355.306,87, sendo aproveitado para dedução dos valores do PIS devido pela empresa no Dacon o valor de R\$ 219.654,42. O valor passível de ressarcimento somou R\$ 135.652,45 no trimestre. As Dcomps foram homologadas parcialmente, até o limite do crédito reconhecido.

A interessada foi cientificada em 21/12/2011, fl. 12. Irresignada com a decisão adotada, em 18/01/2012, a empresa protocolou Manifestação de Inconformidade (fls.

14 a 50). Argumenta serem validados os créditos aproveitados para desenvolvimento da atividade-fim. Transcreve decisão do Carf e decisão judicial para argumentar que custos e despesas necessárias para a realização das atividades operacionais são passíveis de creditamento. Especificamente, argumenta:

- Material de manutenção, manutenção predial e material de expediente: a Lei Federal 10.833/2003 enseja reconhecer créditos nas aquisições de “bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”. Cita a Solução de Consulta nº 30/2010 (DOU Seção 1 de 04/02/2010). Alega que a materialidade das contribuições em questão é mais próxima do IRPJ do que do IPI e que os materiais de expediente são classificados como despesa operacional e sofreram tributação anterior;
- Agrupamento “serviços” (inclusive fretes): Para a interpretação do posto no inciso 3º, II, da Lei Federal 10.833/2003, há de se considerar o ordenamento jurídico como um todo, tendo em vista que existem uma série de serviços e despesas as quais, ainda que não sejam diretamente atribuíveis à fabricação, são legalmente exigíveis para que a fabricação ocorra. O próprio RIR vincula custo de produção, despesas associadas e necessárias;
- Agrupamento “material intermediário” (formas, navalhas e matrizes): Considera tais dispêndios integrados no processo produtivo. Cita decisões administrativas da Receita Federal, traçados no contexto do IPI, e apreciação judicial.

Aborda as condicionantes do setor, indicando que cada modelo implica novas formas, navalhas e matrizes. Aduz que a empresa produtora de calçado sob encomenda para cliente estrangeiro incorre em duplo custo, sujeitando-se a especificidades de cada local e restrições de reaproveitamento de desenho e outras características do produto. Aponta que são produtos e custos renovados permanentemente, para cada linha ou produto. São consumidos no processo produtivo e a sua não consideração contraria o desejo do legislador com a implantação da não cumulatividade.

Por fim, requer o reconhecimento do direito creditório e a homologação das compensações. É o que se tem a relatar.

A 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (RS), em sessão de 11 de dezembro de 2014, decidiu pela improcedência da manifestação de inconformidade, nos termos do Acórdão nº 10-53.108, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

INSUMOS. DESCONTO DE CRÉDITO. CONDICIONANTES.

Somente poderão ser considerados insumos, para fins de direito ao desconto de crédito na apuração não cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins, 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 e que sejam utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda.

DESPESAS NÃO LIGADAS À PRODUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO COMO INSUMO.

Não podem ser descontados créditos, por pessoa jurídica que exerça a atividade de fabricação de bens, em relação a assistência médica e serviços de segurança e limpeza, material de escritório em geral, fotocópias, assim como com gastos em serviços de despacho e despesas auxiliares de vendas e outras correlatas, por não serem aplicados diretamente no processo de fabricação.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformada com a decisão da DRJ, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário, defendendo ter direito ao crédito pleiteado, uma vez que os bens e serviços foram integralmente aplicados na sua atividade fim, que é a fabricação de calçados.

Após a interposição do Recurso Voluntário, a Recorrente requereu a desistência parcial do recurso em razão de sua adesão parcial ao Programa de Regularização Tributária – PRT, instituído pela Medida Provisória nº 766/2017, esclarecendo haver uma renúncia aos créditos correspondentes a “serviços médicos”, “segurança”, “limpeza”, “material de escritório”, “despacho aduaneiro”, “despesas de venda”.

Despacho de encaminhamento à fl. 152, assim determinando:

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL - RFB**

PROCESSO/PROCEDIMENTO: 10380.913281/2011-50
INTERESSADO: PAQUETA CALÇADOS LTDA

DESTINO: GABIN-SEORT-DRF-FOR-CE - Verificar Procedimentos

DESPACHO DE ENCAMINHAMENTO

Contribuinte desistiu parcialmente do recurso. Foi efetuado o desmembramento do débito objeto da desistência e ajustado o valor do direito creditório em litígio. Proponho a devolução deste processo ao CARF-MF-DF para prosseguimento do julgamento do direito creditório remanescente.

Petição de fls. 159/163, através da qual a Recorrente discorre acerca do entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp 1.221.170/PR, requerendo o provimento do seu recurso, uma vez que se trata de glosa de créditos oriundos da aquisição de insumos utilitários, imprescindíveis ao desempenho da atividade da empresa.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Joana Maria de Oliveira Guimarães**, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e este colegiado é competente para apreciar o feito, nos termos do art. 65, Anexo Único, da Portaria MF nº 1.364/2023, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF.

De início, cumpre esclarecer acerca do conceito de insumo a ser adotado na análise do aproveitamento de crédito da contribuição ao PIS e da COFINS.

O aproveitamento de bens e serviços utilizados como insumo na produção ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, para fins de creditamento e dedução dos respectivos valores da base de cálculo da contribuição ao PIS e à Cofins tem previsão nas Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Ao editar as Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, o legislador infraconstitucional relacionou uma série de bens e serviços que integram cadeias produtivas, colocando-os expressamente na condição de "geradores de créditos" de PIS e COFINS na sistemática da não cumulatividade. Contudo, faltou ao legislador infraconstitucional esclarecer o que se pode considerar como insumos para fins de aproveitamento no sistema da não-cumulatividade de PIS e COFINS.

O conceito de insumo no sistema da não cumulatividade das contribuições sociais foi objeto de larga discussão tanto neste tribunal administrativo quando no Poder Judiciário. Este Conselho Administrativo, de forma majoritária e à luz de uma interpretação histórica e teleológica dos referidos diplomas legais, adotava a interpretação do conceito de insumos considerando a sua essencialidade/necessidade para o processo produtivo da empresa ou para a prestação de serviço, em uma aproximação intermediária 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.

No julgamento sob a sistemática dos recursos repetitivos do Recurso Especial nº 1.221.170/PR (Temas 779 e 780), o Superior Tribunal de Justiça adotou uma interpretação intermediária do aproveitamento do crédito, entendendo que a legislação identificou apenas um rol exemplificativo de créditos de insumos, e assentou o entendimento no sentido de que o

conceito de insumo deve ser verificado de acordo com os critérios de essencialidade e relevância, considerando-se sua imprescindibilidade e importância para o desenvolvimento da atividade social.

O acórdão proferido foi assim ementado:

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. 543C 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. 543C 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. (Resp n.º 1.221.170 PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).

Portanto, de acordo o Superior Tribunal de Justiça, um determinado bem ou serviço pode ser considerado insumo tanto pelo critério da essencialidade como pelo critério da relevância, afastando-se, desse modo, aquele conceito restritivo de insumos enunciado pelas Instruções Normativas nºs 247/2002 e 404/2004.

Oportuno trazer à colação os fundamentos trazidos no voto da Min. Regina Helena Costa:

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com 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. Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no 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 (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Frisa-se que no referido julgamento foi reconhecida a ilegalidade das restrições impostas pelas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e SRF nº 404/2004, ao se fixar as seguintes teses:

“É ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não cumulatividade da contribuição ao PIS e à Cofins, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.”

“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.”

Para a correta aplicação do conceito de insumo, há que observar a aplicação do “teste de subtração” proposto pelo Ministro Mauro Campbell Marques em seu Voto-Vogal no julgamento do RESP 1.221.170/PR, que consiste basicamente em verificar se, ao subtrair o item da atividade, esta permanece ou não sendo desenvolvida ou sua subtração implica substancial perda da qualidade do produto ou serviço:

VOTO-VOGAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. PERTINÊNCIA, ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA AO PROCESSO PRODUTIVO. APLICAÇÃO INDIRETA. POSSIBILIDADE. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. RITO DO ART. 543-C, DO CPC.

“(…)

4. 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. Assim caracterizadas a essencialidade, a relevância, a pertinência e a possibilidade de emprego indireto através de um objetivo "teste de subtração", que é a própria objetivação da tese aplicável do repetitivo, a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

(...)"

Com a aplicação do referido método, é permitido visualizar e obter com clareza as particularidades de cada atividade exercida pelos contribuintes seja no processo produtivo, seja na prestação de serviços, identificando a imprescindibilidade de cada insumo na sua execução.

Portanto, para se decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

Pois bem.

Como acima já relatado, após a interposição do Recurso Voluntário, a Recorrente requereu a desistência parcial do recurso em razão de sua adesão parcial ao Programa de Regularização Tributária – PRT, instituído pela Medida Provisória nº 766/2017, esclarecendo haver uma renúncia aos créditos correspondentes a "serviços médicos", "segurança", "limpeza", "material de escritório", "despacho aduaneiro", "despesas de venda".

Dentre as glosas que permanecem controvertidas e em discussão estão aquelas relacionadas aos itens "**matrizes**", "**formas**", "**navalhas**", as quais se passa a analisar:

A Recorrente defende que as formas, navalhas e matrizes são essenciais para a fabricação de calçados, sendo insumos do seu processo produtivo.

Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente demonstra a relevância e essencialidade das formas, navalhas e matrizes, esclarecendo não ser possível a fabricação de calçados sem as formas e matrizes, que fazem parte da etapa de modelagem do produto, bem como a inviabilidade de se produzir calçados sem a utilização de navalhas para o corte do couro (etapa do corte).

Analizando os autos, verifica-se que tanto a Autoridade Fiscal como a DRJ se valeram do conceito restritivo de insumo tal qual previsto nas Instruções Normativas nºs 247/02 e 404/04.

Neste ponto, entendo que assiste razão à Recorrente, uma vez restar claro que as formas, navalhas e matrizes são essenciais e relevantes à atividade da Recorrente, que consiste na fabricação de calçados, razão pela qual, para tais itens, deve ser reconhecido o seu direito ao crédito da contribuição para o PIS.

Em relação às demais eventuais glosas ainda controvertidas, a Recorrente apenas defende ter direito ao crédito da contribuição para o PIS, por serem inerentes à sua atividade-fim, qual seja, a fabricação de calçados, se caracterizando como custos e despesas necessárias para a realização das atividades operacionais da empresa, deixando de fazer considerações específicas sobre cada glosa efetuada pela Autoridade Fiscal, trazendo argumentação meramente genérica.

Dessa forma, não se pode acolher a pretensão da Recorrente para abarcar todos os seus gastos com créditos sobre insumos, sob a alegação de que todos esses custos e despesas são necessárias à atividade fim da empresa, gerando direito a crédito. O direito a crédito sobre bens ou serviços como insumos se dá naqueles utilizados no processo produtivo da empresa ou prestação de serviços, em função da sua essencialidade e relevância nessas atividades.

A possibilidade de creditamento de uma despesa ou custo como insumo deve ser aferida casuisticamente partir da sua utilização no setor produtivo da empresa ou prestação de serviços, de acordo com os critérios da essencialidade ou relevância.

Como é cediço, em se tratando de processos de ressarcimento, restituição e compensação, o ônus de comprovar a existência e a qualidade do direito creditório recai sobre o contribuinte, conforme remansosa jurisprudência deste Egrégio Conselho:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007

PEDIDOS DE RESSARCIMENTO/RESTITUIÇÃO E DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. SUJEITO PASSIVO.

Em processos de ressarcimento, restituição e compensação, recai sobre o sujeito passivo o ônus de comprovar nos autos, tempestivamente, a natureza, a certeza e a liquidez do crédito pretendido. Não há como reconhecer crédito cuja natureza, certeza e liquidez não restaram comprovadas por meio de escrituração contábil-fiscal e documentos que a suportem.

(Processo nº 1080.725950/2011-05; Acórdão nº 3202-001.997; Relatora Conselheira Juciléia de Souza Lima; sessão de 21/08/2024)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

DIREITO CREDITÓRIO. COMPENSAÇÃO. RESSARCIMENTO. AUSÊNCIA DE PROVA. RESTITUIÇÃO.

O direito à restituição/ressarcimento/compensação deve ser comprovado pelo contribuinte, porque é seu o ônus. Na ausência da prova, em vista dos requisitos de certeza e liquidez, conforme art. 170 do CTN, o pedido deve ser negado.”

(CARF, Processo nº 10880.662371/2012-17, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3201-008.671, Sessão de 22 de junho de 2021)

Conclusão

Pelo exposto, não conheço do Recurso Voluntário na parte alcançada pela desistência parcial e, na parte conhecida, dou parcial provimento para reverter as glosas e reconhecer o direito ao crédito da contribuição para o PIS relativamente aos itens “navalhas”, “matrizes” e “formas”.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães