



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13312.720056/2010-92  
**Recurso** Voluntário  
**Resolução nº** **3402-003.494 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 20 de dezembro de 2022  
**Assunto** CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)  
**Recorrente** RENNA REPRESENTACOES EIRELI  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto condutor. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido na Resolução nº 3402-003.488, de 20 de dezembro de 2022, prolatada no julgamento do processo 13312.720053/2010-59, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)  
Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Lázaro Antonio Souza Soares, Alexandre Freitas Costa, Jorge Luís Cabral, Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta (suplente convocada), Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Renata da Silveira Bilhim, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues.

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado na resolução paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 08-45.003, proferido pela 4ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza/CE, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade, não reconhecendo o direito creditório em litígio.

A Recorrente apresentou pedido de ressarcimento de Cofins Não Cumulativa – Exportação, relativo ao 3º Trimestre de 2006, formalizado que fora no PER/DComp nº 15221.68969.011106.1.1.09-8866, no valor de R\$ 130.290,54.

Fl. 2 da Resolução n.º 3402-003.494 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13312.720056/2010-92

A Delegacia da Receita Federal do Brasil, por meio de Despacho Decisório, deferiu em parte o pedido de ressarcimento.

No termo de encerramento da ação fiscal, assim se pronunciou a autoridade fiscal, in verbis:

*“Tratam-se de despesas com serviços e bens destinados à manutenção patrimonial, aquisição de material de consumo e ferramentas, serviços em segurança e medicina do trabalho, serviços de consultoria e assessoria técnica, entre outros.*

*Os créditos apurados sobre despesas referentes a formas e navalhas também foram glosados. Além de não sofrerem alterações (desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, calçados), são classificadas contabilmente na conta 1.1.5.02.1.006 - FERRAMENTAS, FORMAS E NAVALHAS do ativo imobilizado, o que as impede de serem classificadas como insumos para efeito de crédito de COFINS.”*

A base jurídica utilizada para embasar o conceito de insumo, que motivou a conclusão da Autoridade Tributária, foi a Instrução Normativa SRF n.º 404, de 12 de março de 2004. O Despacho Decisório baseou a decisão de deferir parcialmente o pleito do contribuinte na Informação Fiscal supra mencionada.

Inconformada com o Despacho Decisório, a Recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade, onde alega o seguinte:

*“Os grupos contábeis que tiveram seus valores glosados, material de consumo, são insumos; os de manutenção patrimonial, ai incluídos instalações, equipamentos, formas e navalhas, são expressamente acolhidos pela lei, e no grupo de consultoria e assessoria técnica, englobam itens como desenvolvimento do calçado, e revisão de qualidade, sem os quais não há calçado ou se alcance o produto final. São portanto imprescindíveis para a produção.*

*Formas e navalhas são um exemplo típico: são necessários para aquele mostruário e na temporada seguinte estão inutilizados, razão pela qual devem ser ressarcidos os créditos apurados sobre as aquisições destes componentes.”*

A DRJ, por sua vez, no Acórdão de Primeira Instância cita e reproduz trechos da legislação que a mesma elegeu como referência, sendo elas a Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003 e a Instrução Normativa SRF n.º 404/2004.

Reproduz em seu voto o conceito de insumo vigente à época, nos termos das IN SRF n.º 404/2004.

Também cita as Soluções de Divergência COSIT n.º 12, de 24 de outubro de 2007; n.º 24, de 30 de maio de 2008 e n.º 35/2008, as quais reiteram o conceito de insumo conforme os termos da IN SRF supramencionada.

Com base nesta base normativa, a Autoridade Julgadora assim motiva a sua decisão:

*“Assim, conforme entendimento da Administração, somente podem ser considerados insumos para fins de utilização de créditos no regime não-cumulativo da contribuição, além das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, itens que se incorporam ao bem produzido, os bens que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos/alterados no processo de industrialização em função de ação exercida diretamente sobre o produto - salvo se compreendidos no ativo permanente - os combustíveis e lubrificantes utilizados no processo produtivo - estes por definição legal - e as partes e peças de reposição que sofram alteração em suas propriedades físicas ou químicas, de máquinas e equipamentos que atuem diretamente no processo produtivo, exceto se forem incorporadas ao ativo imobilizado da empresa.*

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-003.494 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 13312.720056/2010-92

*Observe-se ainda que não reconhecer determinado desembolso como tendo a natureza de insumo, não implica negar ao dispêndio o caráter de sua necessidade na atividade da empresa ou mesmo de sua imprescindibilidade no processo de fabricação dos produtos ou de prestação dos serviços. Atribuir o rótulo de insumo a determinado bem ou serviço significa entender que, além de necessários à obtenção das receitas, tais bens ou serviços têm um vínculo mais imediato com a atividade fim da empresa, como define a legislação.*

*Estando definido em dispositivos que compõem a legislação tributária, não cabe à autoridade administrativa expandir, sem previsão legal, o conceito de insumo ao de custo, ou mesmo de despesas, como pretende a contribuinte na manifestação de inconformidade. Nesse passo, não podem as autoridades administrativas negar aplicação ao conceito de insumo estabelecido pela instrução normativa referida acima.”*

A Recorrente tomou ciência do Acórdão da DRJ e inconformada com a decisão apresentou Recurso Voluntário ao CARF.

Argui em seu Recurso Voluntário que a decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no REsp 1.221.170/PR, determinou a ilegalidade das IN SRF 247/2002 e 404/2004, além de ampliar o conceito de insumo para a análise dos critérios de essencialidade, e da relevância para a caracterização de gastos como insumos. Cita a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF.

Destaco a argumentação da Recorrente a respeito das glosas de créditos de COFINS aqui analisadas:

*“Neste sentido observa-se que todas os itens glosados gozam de essencialidade ou relevância, senão vejamos:*

- 1. MANUTENÇÃO PATRIMONIAL, destina-se a manutenção de máquinas e equipamentos, essenciais e relevantes para o atingimento do objetivo final que é a fabricação de calçados;*
- 2. AQUISIÇÃO DE MATERIAL DE CONSUMO E FERRAMENTAS, obviamente é essencial para a fabricação de calçados;*
- 3. SERVIÇOS EM SEGURANÇA E MEDICINA DO TRABALHO, estando aí incluídos os EPI - equipamentos de proteção individual - que há muito este CARF vem aceitando como insumo.*
- 4. SERVIÇOS DE CONSULTORIA E ASSESSORIA TÉCNICA, também essencial e relevante. Abriga despesas como a de modelismo dos calçados.*
- 5. FORMAS E NAVALHAS. Não existe item mais essencial que este, pois sem eles não se tem o corte de nenhuma parte do calçado.”*

Por fim, formaliza o seguinte pedido:

*“Diante de todo o exposto, requer a recorrente sejam acolhidas as razões acima, revertendo-se as glosas e permitindo o creditamento de PIS e de COFINS sobre manutenção patrimonial, aquisição de material de consumo e ferramentas, serviços em segurança e medicina do trabalho, serviços de consultoria e assessoria técnica e sobre formas e navalhas.”*

Este é o relatório.

## Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado na resolução paradigma como razões de decidir:

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento.

Inicialmente o conceito de insumo, para fins de aplicação do inciso II, do artigo 3º, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2002 era aquele definido nas IN SRF 247/2002 e 404/2004, onde este conceito era restrito apenas ao que fosse consumido no processo de produção do bem ou mercadoria, que seria vendido pela empresa, ou tivesse um vínculo direto com o resultado da produção, como podemos atestar pela transcrição abaixo:

*“Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:*

*I - das aquisições efetuadas no mês:*

*a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do art. 19;*

*b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRF n.º 358, de 09 de setembro de 2003)*

*(...)*

*§ 5º Para os efeitos da alínea " b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF n.º 358, de 09 de setembro de 2003)*

*I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF n.º 358, de 09 de setembro de 2003)*

*a) as matérias primas, os produtos intermediários, 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; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF n.º 358, de 09 de setembro de 2003)*

*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF n.º 358, de 09 de setembro de 2003)”. IN RFB n.º 247/2002*

Ou seja, a premissa básica para a aceitação de um item como insumo era que, ao final do processo produtivo, e estando totalmente integrada ao produto, ambos, matéria prima/insumo e produto final, tornassem-se indiferenciados em detrimento das características necessárias à identificação da matéria prima/insumo como um item diferenciável, quer por ter sido consumida no processo, quer por ser parte integral indissociável do produto.

O julgamento do REsp. 1.221.170/PR, julgado pelo rito do artigo 543-C, do CPC/1973 (artigos 1.036, e seguintes do CPC/2015), que trata dos recursos repetitivos e cujo resultado vincula obrigatoriamente os atos da administração pública, nos termos do inciso VI, alínea a, do artigo 19, e § 1º e *caput* do artigo 19-A, da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002, conforme transcrevemos abaixo, considerou ilegais as IN SRF n.º 247/2002 e 404/2004.

*“Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional dispensada de contestar, de oferecer contrarrazões e de interpor recursos, e fica autorizada a desistir de recursos já interpostos, desde que inexistam outros fundamentos relevantes, na hipótese em que a ação ou a decisão judicial ou administrativa versar sobre: (Redação dada pela Lei n.º 13.874, de 2019)*

*(...)*

*VI - tema decidido pelo Supremo Tribunal Federal, em matéria constitucional, ou pelo Superior Tribunal de Justiça, pelo Tribunal Superior do Trabalho, pelo Tribunal Superior Eleitoral ou pela Turma Nacional de Uniformização de*

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-003.494 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13312.720056/2010-92

*Jurisprudência, no âmbito de suas competências, quando: (Incluído pela Lei n.º 13.874, de 2019)*

**a) for definido em sede de repercussão geral ou recurso repetitivo; ou (Incluída pela Lei n.º 13.874, de 2019)**

(...)

*VII - tema que seja objeto de súmula da administração tributária federal de que trata o art. 18-A desta Lei. (Incluído pela Lei n.º 13.874, de 2019)*

(...)

**Art. 19-A. Os Auditores-Fiscais da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil não constituirão os créditos tributários relativos aos temas de que trata o art. 19 desta Lei, observado: (Incluído pela Lei n.º 13.874, de 2019)**

(...)

**§ 1º Os Auditores-Fiscais da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia adotarão, em suas decisões, o entendimento a que estiverem vinculados, inclusive para fins de revisão de ofício do lançamento e de repetição de indébito administrativa. (Incluído pela Lei n.º 13.874, de 2019)**

**§ 2º O disposto neste artigo aplica-se, no que couber, aos responsáveis pela retenção de tributos e, ao emitirem laudos periciais para atestar a existência de condições que gerem isenção de tributos, aos serviços médicos oficiais. (Incluído pela Lei n.º 13.874, de 2019)**

A Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015, O Regulamento Interno do CARF – RICARF, também vincula a observação das decisões em sede de Recursos Repetitivos, dos Tribunais Superiores, conforme destacamos pela reprodução do § 2º, do artigo 62, do RICARF.

*“Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

(...)

*§ 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 n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)”*

A decisão proferida no julgamento do REsp n.º 1.221.170/PR, também estabeleceu as bases para se determinar o conceito de insumo, e teve seu conteúdo adotado pela Administração Tributária, através da Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, e pelo Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 05, de 17 de dezembro de 2018, onde encontramos que o conceito de insumo deve atender às condições de essencialidade ou de relevância do bem sob análise, conforme podemos ver na reprodução do § 10, do Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 05/2018, abaixo, e que destaca o esclarecedor texto da Ministra Regina Helena Costa:

*“Nesse cenário, penso seja possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (...)*

*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.*

*Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.” (fls 75, e 79 a 81 da íntegra do acórdão)”(grifo nosso)*

Muito apropriado ao caso concreto sob análise, tendo em vista que os gastos com a manutenção de máquinas e ferramentas, consultoria e assistência técnica no desenvolvimento de calçados, e bens de vida útil inferior a um ano, os quais são citados, ora pela Recorrente, ora pela Autoridade Tributária, como sendo objeto das glosas, destaco os seguintes parágrafos do Parecer Normativo COSIT, transcritos a seguir:

*“7.2. BENS DE PEQUENO VALOR OU DE VIDA ÚTIL INFERIOR A UM ANO (...)*

*93. São exemplos de bens que geralmente se enquadram na presente seção: a) moldes ou modelos; b) ferramentas e utensílios; c) itens consumidos em ferramentas, como brocas, bicos, pontas, rebolos, pastilhas, discos de corte e de desbaste, materiais para soldadura, oxigênio, acetileno, dióxido de carbono, etc.*

*94. Quanto aos moldes ou modelos utilizados para dar a forma desejada ao produto produzido, é inegável sua essencialidade ao processo produtivo, constituindo insumo gerador de crédito das contribuições, desde que não estejam contabilizado no ativo imobilizado da pessoa jurídica, conforme regras apresentadas nesta seção.*

*95. Quanto às ferramentas, restou decidido na decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em testilha que não se amoldam ao conceito de insumos para fins da legislação das contribuições, podendo-se razoavelmente estender a mesma negativa aos itens consumidos no funcionamento das ferramentas.*

*(...)*

#### **8.1. PESQUISA E DESENVOLVIMENTO**

*(...)*

*113. Observa-se que os dispêndios com desenvolvimento podem objetivar a conclusão de novos ativos de uso interno (materiais, dispositivos, processos, sistemas, ferramentas, moldes, etc.) ou de ativos para venda (produtos ou serviços).*

*114. Nesse contexto, considerando o conceito de insumo estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça explanado neste Parecer Normativo, conclui-se que somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os dispêndios da pessoa jurídica ocorridos após o reconhecimento formal e documentado do início da fase de desenvolvimento de um ativo intangível que efetivamente resulte em:*

*a) um insumo utilizado no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (exemplificativamente, um novo processo de produção de bem);*

*b) produto destinado à venda ou serviço prestado a terceiros.*

*(...)*

#### **11. “CUSTOS” DA QUALIDADE**

*(...)*

*150. De outra banda, a análise é mais complexa acerca dos testes de qualidade aplicados sobre produtos que já finalizaram sua montagem industrial ou sua produção (produtos acabados). Conquanto tais testes sejam realizados em*

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-003.494 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13312.720056/2010-92

*momento bastante avançado do processo de produção, é inexorável considerá-los essenciais ao este processo, na medida em que sua exclusão priva o processo de atributos de qualidade.*

*151. Assim, são considerados insumos do processo produtivo os testes de qualidade aplicados anteriormente à comercialização sobre produtos que já finalizaram sua montagem industrial ou sua produção, independentemente de os testes serem amostrais ou populacionais.*

*(...)*

#### **12. SUBCONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS**

*153. Na atividade de prestação de serviços é recorrente que uma pessoa jurídica, contratada por seu cliente para uma prestação de serviços principal, subcontrate outra pessoa jurídica para a realização de parcela dessa prestação.*

*154. Essa subcontratação evidentemente se enquadra no conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, pois o serviço subcontratado se torna relevante para a prestação principal “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”, neste caso por opção do prestador principal.”*

Sendo assim, tendo em vista que a motivação da decisão da Autoridade Administrativa, no Despacho Decisório, e esta, sendo a mesma da Autoridade Julgadora de Primeira Instância, e ambas baseadas em uma Instrução Normativa considerada ilegal por decisão do STJ com base em julgamento de recursos repetitivos, voto por converter o presente processo em diligência, de forma a permitir que a fiscalização possa reexaminar a questão sob a ótica do Parecer Normativo COSIT n.º 05/2018.

### **Conclusão**

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido na resolução paradigma, no sentido de converter o julgamento do recurso em diligência.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator