



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19311.720166/2011-21
ACÓRDÃO	3301-015.044 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	INTERNATIONAL COMPONENT SUPPLY LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. ALCANCE.

Conforme decidiu o STJ no julgamento do Resp nº 1.221.170/PR, na sistemática dos recursos repetitivos, não há previsão legal para a apropriação de créditos de PIS, no regime da não-cumulatividade, sobre as despesas de cunho administrativo e comercial, sobretudo quando não demonstradas qualquer vínculo de sua relevância com o processo produtivo da empresa. Contudo, demonstrado que o bem ou serviço adquirido foi utilizado no processo produtivo e se comprovou a sua essencialidade e relevância faz se necessário o reconhecimento do direito ao crédito.

DIREITO A CRÉDITO. SERVIÇOS PARA MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS. POSSIBILIDADE.

De acordo com o art. 3º da Lei no 10.637, de 2002, e com a utilização do critério da essencialidade e relevância do bem ou serviço na atividade empresarial, despesas com serviços, partes e peças utilizados na manutenção de veículos e máquinas aplicados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda podem ser descontados da base de cálculo das Contribuições para o PIS/PASEP e COFINS.

PIS/COFINS. INSUMO. DESPACHANTE ADUANEIRO. IMPOSSIBILIDADE.

A contratação de despachante aduaneiro é mera opção (não essencial, portanto) do contratante, que pode, caso queira, assumir por meio de seus prepostos a representação junto à Receita Federal no despacho aduaneiro, como dispõe o artigo 5º do Decreto 2.472/88.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ÔNUS DA PROVA

Incumbe à interessada o ônus processual de provar o direito resistido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o crédito sobre depreciação sobre “serviços de manutenção predial” e “material de manutenção predial”, vencidos os Conselheiros Bruno Minoru Takii, Rachel Freixo Chaves e Keli Campos de Lima que davam provimento parcial em maior extensão, para reconhecer os créditos sobre (a) uniformes utilizados na unidade fabril, (b) “ferramentais manuais”, (c) “serviços de manutenção em geral”, (d) “serviço de courier”. Designado o Conselheiro Paulo Guilherme Derouledede para redigir o voto vencedor.

Assinado Digitalmente

Bruno Minoru Takii – Relator

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Derouledede – Presidente e redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Bruno Minoru Takii, Keli Campos de Lima, Marcio Jose Pinto Ribeiro, Rachel Freixo Chaves, Rodrigo Kendi Hiramuki, Paulo Guilherme Derouledede (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos processuais, adoto o relatório trazido pela DRJ em seu acórdão:

Cuida-se de impugnação a lançamentos tributários (fls. 1.661/1.677) a título de Contribuição para o PIS/PASEP e de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), nos respectivos montantes de R\$ 84.523,14 e de R\$ 378.109,07, relativamente ao período compreendido entre janeiro de dezembro de 2008.

Relata a autoridade fiscal (fls. 1.597/1.603) que insumo utilizado na produção de bens destinados à venda corresponderia a matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e quaisquer outros bens que sofram

alterações como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em decorrência da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado. Bem assim, serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no país, aplicados ou consumidos na fabricação ou produção do produto. Não seria, pois, todo e qualquer bem ou serviço gerador de despesa necessária à atividade da empresa.

Consigna:

12. Nesse mesmo sentido, os gastos com manutenção comprovadamente realizados em equipamentos utilizados diretamente no processo produtivo podem ser enquadrados como serviços aplicados ou consumidos na atividade de produção ou fabricação de produtos destinados à venda, subsumindo-se, assim, no conceito de insumo. Por esse motivo, não são admitidos os descontos de créditos do PIS e da Cofins sobre dispêndios com materiais elétricos genéricos ou serviços de manutenção geral, em relação aos quais não se possa identificar com exatidão sua aplicação direta em máquinas ou equipamentos de produção.

13. Já os gastos com equipamentos de proteção individual, mão de obra temporária, serviços de inspeção de peças e gestão de qualidade, serviços de expedição de mercadorias, recargas de extintor de incêndio, manutenção do edifício e terreno da fábrica, ferramentas manuais que não são consumidas no processo produtivo, material de escritório ou de informática, serviços de courier, equipamentos de segurança do trabalho, material de limpeza, serviços de consultoria, serviços de chaveiro, sinalização interna (quadros de avisos), serviços de vigilância, serviços de higienização de toalhas, uniformes, tratamento de resíduos da produção, material gráfico não associado à embalagem, formulários e honorários de despachante aduaneiro, em que pese poderem ser necessários ou até essenciais para o desempenho da atividade do contribuinte, não podem ser considerados como aplicados ou consumidos diretamente na fabricação dos produtos da empresa. Não é admissível, portanto, a apuração de créditos relativamente a esses dispêndios.

Demonstrativos do aproveitamento supostamente indevido de créditos a título de PIS e de COFINS às fls. 1.604/1.660.

Inconformado, em 20 de julho de 2011, apresentou o contribuinte impugnação (fls. 1.686/1.698), por meio da qual reconhece que teria apropriado indevidamente créditos decorrentes de “recargas de extintor de incêndio”, “material de escritório e de informática”, “serviços de chaveiro”, “sinalização interna” e “serviços de vigilância”. Afirma o recolhimento parcial equivalente às infrações reconhecidas, conforme documento de arrecadação (fl. 1.699).

Assevera a tentativa pela autoridade tributária, sem aparo legal, de conceituar insumo, para efeito das contribuições, de acordo com a restritiva legislação regente do IPI. Adequado seria ter o imposto sobre a renda como inspiração,

consoante Solução de Consulta n. 295, de 2006. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais teria manifestado entendimento no mesmo sentido, qual seja, de que o conceito de insumo, para fins de cálculo de PIS e de COFINS não-cumulativos, deveria compreender custos e despesas operacionais da pessoa jurídica, não se limitando ao conceito trazido pela Instrução Normativa (IN) n. 247, de 2002, e pela IN n. 404, de 2004.

Aduz, acerca da aquisição de peças e de serviços utilizados na manutenção de bens pertencentes ao ativo imobilizado, que utilizados no processo produtivo, pelo que a glosa estaria em desacordo com a Solução de Divergência n. 35, de 2008, segundo a qual gera direito a crédito a aquisição de partes e peças de reposição que sofram desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, utilizadas em máquinas e equipamentos que respondam diretamente pelo processo de fabricação de bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no país.

Defende, em relação às benfeitorias realizadas em imóveis próprios e de terceiros utilizados na atividade-fim, que o direito ao crédito indevidamente objeto de glosa seria advindo de expressa previsão legal: art. 3º, VII, da Lei n. 10.637, de 2002 e da Lei n. 10.833, de 2003.

Alega, quanto aos demais insumos glosados, que necessários e essenciais ao regular desempenho das atividades, constituindo direito líquido e certo a apropriação dos créditos decorrentes das aquisições respectivas.

Oferece quesitos à perícia (fl. 1697) cuja promoção reputa imprescindível para comprovar o direito de crédito.

Objeto da pauta de julgamento de 26 de setembro de 2019, converteu-se o julgamento em diligência por intermédio da Resolução n. 845, da lavra da 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Belém (fls. 1.725/1.736).

Fundamentalmente, aludida conversão deveu-se à necessidade de refazer a apuração do crédito tributário controvertido, considerando-se o conceito de insumo veiculado pela Nota SEI n. 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e pelo Parecer Normativo COSIT/RFB n. 05, de 2018.

Novel apuração de PIS/PASEP e de COFINS restou anexada ao relatório de fl. 1.742. A autoridade fiscal desconsiderou glosas de créditos relativos a despesas com “mão de obra temporária aplicada diretamente na produção”, “equipamentos de segurança do trabalho”, “serviços de controle de qualidade”, “serviços de tratamento de resíduos da produção” e “serviços de certificação de produto”.

As diferenças a título de PIS/PASEP, entre fevereiro e dezembro de 2008, equivalem a: R\$ 5.910,30, R\$ 2.358,25, R\$ 1.934,29, R\$ 2.873,53, R\$ 2.178,68, R\$ 1.390,14, R\$ 844,65, R\$ 2.283,55, R\$ 3.688,22, R\$ 221,99 e R\$ 2.576,82.

Já a título de COFINS, no mesmo interregno: R\$ 27.396,60, R\$ 10.711,70, R\$ 8.627,97, R\$ 14.342,86, R\$ 10.146,90, R\$ 6.479,22, R\$ 3.714,09, R\$ 10.784,65, R\$ 17.475,15, R\$ 642,09 e R\$ 11.716,80.

Cientificado do resultado da diligência fiscal, o impugnante apresentou a petição de fls. 1.753/1.754, na qual afirma que os fundamentos utilizados pela autoridade fiscal para promover os lançamentos tributários restariam ultrapassados em vista do entendimento prevalecente no âmbito do Superior Tribunal de Justiça (STJ), consolidado no sentido de que o conceito de insumo deveria ser aferido à luz da essencialidade ou relevância ao desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Acrescenta que as turmas julgadoras das delegacias regionais de julgamento seriam vinculadas a tal entendimento em razão da Nota SEI n. 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF. Os itens utilizados pelo contribuinte na apropriação de crédito de contribuições sociais obedeceriam ao novo regramento, o que teria restado comprovado através da diligência fiscal.

Reitera o pedido de que seja julgada procedente a impugnação e cancelada a glosa levada a efeito.

É o relatório.

Em sessão de 29/01/2020, a DRJ julgou a impugnação parcialmente procedente, tendo adotado a seguinte ementa (Acórdão nº 01-37.590):

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE.

Não detectada a exigência de conhecimentos técnicos especializados ao deslinde da controvérsia, de se considerar prescindível a realização de perícia, nos termos do art. 18 do Decreto n. 70.235, de 1972.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

PIS/PASEP. INSUMO. CONCEITO. CRITÉRIOS.

Consoante Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, para fins da sistemática de apuração de créditos estabelecida pela Lei n. 10.637, de 2002, de se observar que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. É dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

COFINS. INSUMO. CONCEITO. CRITÉRIOS.

Consoante Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, para fins da sistemática de apuração de créditos estabelecida pela Lei n. 10.637, de 2002, de se observar que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. É dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em 27/02/2020, a Recorrente apresentou seu recurso voluntário, aduzindo razões semelhantes às aquelas trazidas em sua impugnação, relativamente às glosas não revertidas.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Bruno Minoru Takii**, Relator

O presente recurso é tempestivo e este colegiado é competente para apreciar este 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.

E tendo havido a apresentação de preliminares, passo a apreciá-las.

I – Mérito

I.1. – Do conceito de insumo

Quanto à questão do conceito de insumo para fins de apuração de créditos de não-cumulatividade das contribuições ao PIS/Pasep e COFINS, antes mesmo da posição vinculante trazida pelo STJ no REsp nº 1.221.170, havia já o entendimento neste E. CARF de que o critério utilizado não poderia ser aquele adotado pela legislação do IPI – onde só se admite o creditamento sobre matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados diretamente na produção –, pois extremamente restritivo e inadequado às previsões legais específicas dessas contribuições, tampouco se poderia utilizar os critérios de dedutibilidade previstos na legislação do IRPJ, uma vez que o texto legal das contribuições não prevê abertura e

liberdade semelhante àquela disposta no artigo 47 da Lei nº 4.506/1964 (ex. Acórdão nº 3202-001.022, julgado pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção na sessão de 27/11/2013).

Em sede de recurso repetitivo (Temas nº 779 e 780), o STJ julgou o REsp nº 1.221.170 na sessão de 22/02/2018, buscando cravar o ponto entre os extremos da restritividade imposta na legislação do IPI – tese essa até então adotada pela RFB por meio das INs RFB nº 247/2002 e 404/2004 – e, do outro lado, e a maior permissividade prevista nas normas atinentes ao IRPJ.

E sob a relatoria do Ministro Napoleão Nunes, foram fixadas as teses de que (a) as INs da RFB eram ilegais, 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.

Para o Tribunal Superior, a essencialidade se refere ao item do qual o produto ou serviço dependa de forma fundamental, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade ou suficiência.

Já o critério de relevância diz respeito à necessidade de integração do item ao processo produtivo como um todo, e não exatamente na produção ou na execução do serviço, seja por peculiaridades na cadeia produtiva ou em razão de imposição legal. Quanto a esse critério, destaca-se no voto que o seu alcance é mais abrangente que o da pertinência, esse sim, demandante de uma ligação direta do insumo à produção ou à execução de serviços:

(...) 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.

Consoante se verifica no voto do Ministro Cambell Marques, por se ter optado pela adoção de critérios subjetivos, haveria a necessidade de análise casuística de cada rubrica, adotando-se, para isso, o chamado “teste de subtração” onde, por meio de um exercício mental, subtrai-se do cenário o custo/despesa “candidato” ao desconto de créditos de PIS/COFINS.

Desta forma, caso a subtração do item obste a atividade da empresa ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes, tem-se que o custo/despesa deve ser tido como insumo. Por outro lado, sendo negativa a resposta, obsta-se o direito ao creditamento. É o que se verifica no trecho abaixo:

(...) 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.

No âmbito da Administração Tributária, houve a publicação da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF nos termos do art. 19 da Lei nº 10.522/2002 e, pela Receita Federal, o Parecer Normativo Cosit nº 05/2018, vinculando a Administração Tributária à comentada decisão do STJ.

Especificamente em relação às despesas decorrentes de imposição legal, a Nota da PGFN esclarece que se trata de "itens que, se hipoteticamente subtraídos, não obstante não impeçam a consecução dos objetivos da empresa, são exigidos pela lei, devendo, assim, ser considerados insumos":

36. Com a edição das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, o legislador infraconstitucional elencou vários elementos que como regra integram cadeias produtivas, considerando-os, de forma expressa, como ensejadores de créditos de PIS e COFINS, dentro da sistemática da não-cumulatividade.

Há, pois, itens dentro do processo produtivo cuja indispensabilidade material os faz essenciais ou relevantes, de forma que a atividade-fim da empresa não é possível de ser mantida sem a presença deles, existindo outros cuja essencialidade decorre por imposição legal, não se podendo conceber a realização da atividade produtiva em descumprimento do comando legal. São itens que, se hipoteticamente subtraídos, não obstante não impeçam a consecução dos objetivos da empresa, são exigidos pela lei, devendo, assim, ser considerados insumos.

E procedidas a considerações sobre o entendimento deste Julgador sobre o alcance do conceito de insumo para fins de apuração de créditos de PIS/COFINS, vamos à análise casuística das rubricas que foram objeto de questionamento.

I.1.1. – Uniformes utilizados na fábrica

Sobre a sua atividade econômica, esclarece a Recorrente que tem por objeto social a fabricação de anéis para a montagem de rolamentos, o que ocorreria via forjamento a quente. Portanto, trata-se de atividade de metalurgia.

Especificamente em relação aos uniformes utilizados em sua unidade fabril, diz que são exigidos por lei, dando a entender que são trajes cuja finalidade seria a de se evitar a ocorrência de acidentes, tal como queimaduras ou cortes, decorrentes da manipulação de metais em alta temperatura.

Aprecio.

Conforme relatório de diligência e planilha suporte, os itens classificados como pertencentes à categoria “Equipamento de Segurança do Trabalho” – ou seja, EPI – tiveram sua glosa revertida pela própria fiscalização após a realização de diligência para a adequação da análise aos critérios fixados pelo STJ para o conceito de insumo.

Todavia, por haver texto expresso a limitar a apuração de créditos sobre uniformes (art. 3º, inc. X, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003), a fiscalização deixou de proceder à reversão da glosa sobre esse específico item.

Contudo, esse entendimento não deve prevalecer, pois o uniforme a que se refere o art. 3º, inc. X, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, é aquele utilizado para a simples padronização da vestimenta utilizada pelos funcionários, não abrangendo aqueles com funções específicas, podendo-se citar como exemplos aqueles utilizados em indústrias frigoríficas, onde há exigência pela legislação sanitária (relevância), ou a da própria indústria metalúrgica (essencialidade), onde o uso de trajes não adequados podem colocar o trabalhador sob constante risco de acidentes de natureza grave.

Logo e dentro desse contexto, voto por reverter a glosa sobre os uniformes utilizados dentro do setor produtivo industrial da Recorrente.

I.1.2. – Material gráfico utilizado para descrever o produto comercializado

Em sua peça recursal, a Recorrente informa que utiliza material gráfico – encartes/impressos – para descrever/demonstrar seus produtos aos seus clientes, deixando claro que o gasto em questão está diretamente vinculado à sua atividade de venda, isto é, à fase pós produtiva:

12. Com efeito, trata-se de custo de produção imprescindível e relevante para a Recorrente promover a venda de seus produtos, sendo que sem as suas informações ficaria impedida de comercializar suas mercadorias aos clientes, que não teriam as informações necessárias para adquirir o produto.

Aprecio.

Embora seja inegável que a utilização de materiais gráficos seja necessária à atividade econômica de qualquer empresa, é importante destacar que a “necessidade” é requisito para a dedução do gasto da base de cálculo do IRPJ/CSLL, mas é insuficiente para a apuração de créditos sobre insumos, pois, nesse caso, exige-se a essencialidade ou a relevância do item.

Além disso, na jurisprudência pacífica deste CARF, entende-se que os gastos incorridos em atividades pós-produtivas não atendem ao critério de essencialidade (mas pode atender ao da relevância), razão pela qual os gastos vinculados à atividade de venda não podem ser tidos como insumos, sendo essa a razão de decidir utilizada, por exemplo, na Súmula CARF nº 217 (não aplicável ao presente caso), sobre frete de produto acabado entre estabelecimentos de mesma titularidade.

Desta forma, mantenho a decisão da DRJ para essa rubrica.

I.1.3. – Instrumentos e ferramentas utilizados na atividade produtiva

De forma muito sucinta, esclarece a Recorrente que apurou créditos sobre instrumentos e ferramentas utilizadas em sua atividade produtiva. É o que se verifica no seguinte trecho de sua peça recursal:

No desenvolvimento regular das suas atividades, a Recorrente necessita de bens instrumentais/ferramentais que sem as quais não consegue fabricar seus produtos finais (anéis para montagem de rolamento).

18. Face sua essencialidade e relevância, face a imprescindibilidade desses bens instrumentais para o desenvolvimento econômico das suas atividades (fabricação de anéis), não há como negar o direito ao crédito do PIS e COFINS, posto que sem esses bens torna-se impossível a fabricação do produto final da Recorrente.

Ao se analisar a planilha anexada pela Fiscalização no relatório que acompanhou o auto de infração (fls. 1.606 e seguintes), o que se identifica é que os itens dessa categoria são identificados como “ferramentas manuais” e são de baixo valor, conforme exemplos trazidos

abaixo, o que faz crer que se tratem, de fato, de ferramentas utilizadas/consumidas dentro do processo produtivo:

09/04/2008	2,25	PIS-NF 95519-NOVA ERA COM.IMPORTADORA LTDA	Ferramentas manuais
17/04/2008	17,12	PIS-NF 245492-FRATO FERRAMENTAS LTDA	Ferramentas manuais
17/04/2008	3,41	PIS-NF 95947-NOVA ERA COM.IMPORTADORA LTDA	Ferramentas manuais
02/07/2008	3,65	PIS-NF 99208-NOVA ERA COM.IMPORTADORA LTDA	Ferramentas manuais

Relativamente às ferramentas de pequeno valor (e, portanto, não sujeitas à ativação), o próprio Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05 é bastante claro ao admitir a sua classificação como insumo, conforme é possível se pode verificar no seguinte trecho do parecer:

7.2. BENS DE PEQUENO VALOR OU DE VIDA ÚTIL INFERIOR A UM ANO

90. Uma questão próxima da manutenção de ativos tratada na seção anterior, mas distinta desta, diz respeito a alguns itens que por motivos diversos não são incorporados ao ativo imobilizado da pessoa jurídica, mas são utilizados em seu dia a dia. (...)

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.

Na jurisprudência deste CARF, o entendimento nesse sentido também é pacífico:

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. FERRAMENTAS.

As ferramentas, bem como os itens nelas consumidos, caracterizam-se como insumos desde que essenciais e relevantes ao processo produtivo e, portanto, geram créditos da contribuição.

(CARF. Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção. PAF nº 10945.900038/2017-24. Acórdão nº 3402-011.048. Pub. 22/02/2024)

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. FERRAMENTAS.

As ferramentas, bem como os itens nelas consumidos, caracterizam-se como insumos desde que essenciais e relevantes ao processo produtivo e, portanto, geram créditos da contribuição. Entendimento em conformidade com a decisão do STJ no REsp n.º 1.221.170.

(CARF. Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção. PAF nº 10945.900017/2017-17. Pub. 01/12/2023)

Por esses fundamentos, voto pela reversão das glosas sobre instrumentos/ferramentas identificados como “ferramentas manuais” na planilha elaborada pela fiscalização.

I.1.4. – Serviços de manutenção de máquinas e equipamentos

Para o tópico, a Recorrente traz brevíssima explicação, dizendo que são gastos com serviços utilizados na manutenção de seu ativo imobilizado utilizado na fabricação de suas mercadorias. É o que se verifica no seguinte trecho de sua peça recursal:

19. Os bens do ativo da Recorrente são utilizados na fabricação de produtos destinados à venda, sendo certo que para o seu bom funcionamento é ESSENCIAL que seja realizada a sua manutenção, sob pena de interromper todo o processo fabril.

20. É com esse objetivo que a Recorrente realiza manutenção dos seus bens pertencentes ao ativo fixo, sendo lícito, portanto, de acordo com o novo conceito de insumo, que se aproprie de créditos do PIS e COFINS decorrentes da utilização de prestação de serviços especificamente para a manutenção dos seus ativos imobilizados produtivos, face a sua ESSENCIALIDADE.

Ao se analisar as planilhas do relatório fiscal, pode-se identificar que possuem essas características os itens glosados sob a justificativa de “serviços de manutenção geral”:

Data	Valor do crédito	Histórico	Motivo da glosa
10/04/2006	402,68	PIS-NF 994-Maxman Sistemas de Manutenção e Com. Ltda.	Serviços de manutenção geral
18/04/2006	118,84	PIF-NF 996-Maxman Sistemas de Manutenção e Com. Ltda.	Serviços de manutenção geral
20/04/2006	18,48	PIS-NF 997-Maxman Sistemas de Manutenção e Com. Ltda.	Serviços de manutenção geral

Sobre o assunto, a jurisprudência existente no CARF é favorável à tese:

DIREITO A CRÉDITO. SERVIÇOS PARA MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS. POSSIBILIDADE.

De acordo com o art. 3º da Lei no 10.637, de 2002, e com a utilização do critério da essencialidade e relevância do bem ou serviço na atividade empresarial, despesas com serviços, partes e peças utilizados na manutenção de veículos e máquinas aplicados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda podem ser descontados da base de cálculo das Contribuições para o PIS/PASEP e COFINS.

(CARF. Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção. PAF nº 13837.000351/2005-42. Acórdão nº 3401-011.409. Pub. 02/02/2023)

CRÉDITOS DE INSUMOS. CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS. SERVIÇOS E PEÇAS DE MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO.

Os serviços e bens utilizados na manutenção de veículos, máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos.

(CARF. PAF nº 12571.000349/2010-36. Acórdão nº 3201-005.015. Pub. 28/03/2019)

Desta feita, voto pela reversão das glosas identificadas no relatório fiscal como “serviços de manutenção geral”.

I.1.5. – Despesas aduaneiras

Relativamente a esse tópico, esclarece Recorrente que se trata de gastos incorridos com o pagamento de serviço de despachante aduaneiro para a comercialização de seus produtos. É o que se identifica no seguinte trecho de sua peça recursal:

21. Para fins de comercializar seus produtos industrializados, a Recorrente utiliza-se de despachante aduaneiro, sendo este custo integrante do valor de venda da mercadoria já que compõe o seu custo de produção.

Relativamente aos gastos com serviços de despachante, segue-se aqui a mesma lógica daquela já apresentada em tópico anterior, segundo a qual não se considera como insumo os gastos incorridos após a fase produtiva.

Além disso, a jurisprudência atual da Câmara Superior é no sentido de se considerar que o serviço de despachante aduaneiro é necessário, porém, não essencial à atividade econômica da empresa, razão pela qual não pode ser tido como insumo:

PIS/COFINS. INSUMO. DESPACHANTE ADUANEIRO. IMPOSSIBILIDADE.

A contratação de despachante aduaneiro é mera opção (não essencial, portanto) do contratante, que pode, caso queira, assumir por meio de seus prepostos a representação junto à Receita Federal no despacho aduaneiro, como dispõe o artigo 5º do Decreto 2.472/88 (Acórdão nº 9303-014.779).

(CARF. 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS. PAF nº 11065.903750/2017-53. Acórdão nº 9303-016.705. Pub. 08/05/2025)

Desta forma, voto pela manutenção da glosa.

I.1.4. – Frete de venda. Utilização de serviço de courier

Relativamente ao serviço de courier, a Recorrente alega que se trata da contratação de pequenos fretes de venda para a entrega de mercadorias diretamente a clientes finais.

É o que se verifica no seguinte trecho de sua peça recursal:

13. Para fins de comercialização de suas mercadorias, a Recorrente utiliza-se de courier para transportar os produtos finais produzidos para seus clientes realizando, assim, autêntica prestação de serviço de frete.

14. Nesse sentido, o artigo 3º, inciso IX, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, admitem o direito ao crédito de PIS e COFINS decorrente da prestação de serviço de frete na venda de mercadoria, conforme ocorreu no caso em testilha.

Na planilha anexada ao relatório de fiscalização, é possível identificar a contratação desses fretes de pequeno valor, sendo identificados como “serviço de courier”:

19/12/2008	1,97	PIS-NF 21094-DHL EXPRESS (BRAZIL) LTDA	Serviços de courier
09/01/2008	16,76	COFINS-NF 203079-DHL WORLDWIDE EXPRESS BRA.LTDA	Serviço de courier
10/03/2008	17,69	COFINS-NF 895813-DHL WORLDWIDE EXPRESS BRA.LTDA	Serviços de courier

Em que pese não terem sido anexadas as notas fiscais vinculadas a esses fretes, o contexto em que os fretes desse tipo poderiam ocorrer, a meu ver, é restrito ao transporte de pequenos insumos (insumo de insumo) ou, de fato, de produtos vendidos em pequena quantidade a consumidores finais (ex. oficinas mecânicas) e, nesse caso, o fundamento para a reversão da glosa seria o art. 3º, inc. IX, e art. 15, da Lei nº 10.833/2003.

Desta feita, voto pela reversão das glosas referenciadas como “serviço de courier”.

II.5. – Benfeitorias realizadas em imóveis próprios ou de terceiros

Nesse tópico, a Recorrente esclarece que realizou gastos com a aquisição de material e de serviços destinados à manutenção de sua unidade fabril. Para esses gastos, a empresa pede que sejam revertidas as glosas procedidas sobre as despesas de depreciação, tomadas na forma do art. 3º, inc. VII, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

É o que se verifica no seguinte trecho de sua peça recursal:

15. Periodicamente, a Recorrente realiza a manutenção do edifício da fábrica face o desgaste próprio da atividade e do tempo. Trata-se de benfeitoria realizada no imóvel onde desenvolve sua atividade principal.

16. Conforme previsão do artigo 3º, inciso VII, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, é permitido a utilização do crédito de PIS e COFINS, via depreciação, na realização de benfeitoria em bens imóveis utilizados na atividade da empresa, conforme ocorreu no presente caso.

Ao se analisar a planilha anexada ao relatório fiscal, o que se identifica é que a própria fiscalização se incumbiu de segregar esses itens, nomeando-os dentro das categorias “Serviços de manutenção predial” e “Material de manutenção predial”:

09/01/2008	2.740,85	COFINS-NF 1222-MAXMAN SIST.DE MANUT. E COM.	Serviços de manutenção predial
09/01/2008	1.853,41	COFINS-NF 1223-MAXMAN SIST.DE MANUT. E COM.	Serviços de manutenção predial
09/01/2008	206,65	COFINS-NF 1216-MAXMAN SIST.DE MANUT. E COM.	Serviços de manutenção predial
16/01/2008	9,59	COFINS-NF 46662-AVENIDA DISTRIB.DE TINTAS LTDA	Material de manutenção predial

Levando-se em consideração que a autorização à tomada de créditos sobre benfeitorias realizadas em imóveis próprios ou de terceiros tem previsão legal expressa, voto pela reversão das glosas procedidas sobre a depreciação, quando classificadas como “Serviços de manutenção predial” e “Material de manutenção predial”.

III – Conclusão

Diante do exposto, voto dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reverter as glosas sobre (a) uniformes utilizados na unidade fabril, (b) “ferramentas manuais”, (c) “serviços de manutenção em geral”, (d) “serviço de courier” e (e) depreciação sobre “serviços de manutenção predial” e “material de manutenção predial”.

Assinado Digitalmente

Bruno Minoru Takii

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Paulo Guilherme Deroulede, redator designado.

Com as devidas vêniãs, dirirjo do relator quanto à reversão de algumas glosas abaixo, conforme a seguir.

O Auto de Infração analisou os insumos sob a égide das IN SRF 247/2002 e 404/2004, posteriormente declaradas ilegais pelo STJ no REsp 1.221.170/PR e glosou os insumos, conforme o excerto abaixo:

12. Nesse mesmo sentido, os gastos com manutenção comprovadamente realizados em equipamentos utilizados diretamente no processo produtivo podem ser enquadrados como serviços aplicados ou consumidos na atividade de produção ou fabricação de produtos destinados à venda, subsumindo-se, assim, no conceito de insumo. Por esse motivo, não são admitidos os descontos de créditos do PIS e da Cofins sobre dispêndios com materiais elétricos genéricos ou serviços de manutenção geral, em relação aos quais não se possa identificar com exatidão sua aplicação direta em máquinas ou equipamentos de produção.

13. Já os gastos com equipamentos de proteção individual, mão de obra temporária, serviços de inspeção de peças e gestão de qualidade, serviços de expedição de mercadorias, recargas de extintor de incêndio, manutenção do edifício e terreno da fábrica, ferramentas manuais que não são consumidas no processo produtivo, material de escritório ou de informática, serviços de courier, equipamentos de segurança do trabalho, material de limpeza, serviços de consultoria, serviços de chaveiro, sinalização interna (quadros de avisos), serviços de vigilância, serviços de higienização de toalhas, uniformes, tratamento de resíduos da produção, material gráfico não associado à embalagem, formulários e honorários de despachante aduaneiro, em que pese poderem ser necessários ou até essenciais para o desempenho da atividade do contribuinte, não podem ser considerados como aplicados ou consumidos diretamente na fabricação dos produtos da empresa. Não é admissível, portanto, a apuração de créditos relativamente a esses dispêndios.

Já no julgamento em primeira instância, a DRJ baixou os autos em diligência, para que a autoridade fiscal revisasse o lançamento, sob a égide do REsp 1.221.170/PR, de acordo com o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, adotando-se os critérios da essencialidade e relevância.

No novo relatório fiscal, houve a reversão das glosas relativas à mão de obra temporária aplicada diretamente na produção, equipamentos de segurança do trabalho, serviços

de controle de qualidade, serviços de tratamento de resíduos da produção e serviços de certificação de produto.

Em resposta à diligência, a recorrente apenas pugnou pela aplicação do REsp 1.221.170/PR, sem desenvolver qualquer argumentação quanto à utilização dos itens glosados, nem mesmo especificá-los.

A partir das considerações acima, passo à análise dos insumos glosados e apreciados pelo voto condutor.

Uniformes

A recorrente afirma apenas que em face da atividade industrial e por exigência legal, ela fornece uniforme específicos para os funcionários da fábrica. Contudo, não indica a legislação de exigência para a utilização de uniformes.

Por sua vez, o relator afirma que os uniformes serviriam para proteger o trabalhador de risco de acidentes de natureza grave.

Todavia, esta função seria de EPI e os créditos de EPI foram reconhecidos. Não há prova alguma ou mesmo defesa de que se trata de EPI. Os uniformes, em regra, não conferem créditos como insumos, exceto se demonstrada a relevância (nos termos definidos pelo STJ), pois não podem ser considerados elementos estruturantes e inseparáveis do processo produtivo (essencialidade). A própria existência de hipótese específica de crédito para uniformes (inciso X do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003) denotam a não inclusão genericamente como insumos.

Neste sentido, o Acórdão CSRF nº 9303-015.888, de 12/09/2024, cuja ementa, parcialmente, transcrevo:

UNIFORMES E VESTUÁRIO NÃO EXIGIDOS PELA LEGISLAÇÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada, tais como vestimenta, ainda que na área industrial, à exceção daquelas utilizadas por imposição legal, como os Equipamentos de Proteção Individual - EPI (Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, Itens 130 a 134). (Acórdão nº 9303-015.440)

Assim, caberia à recorrente especificar a legislação de exigência do uso de uniformes, conforme alegado em recurso voluntário.

Ferramentas

A glosa fiscal especificou que as ferramentas manuais não eram consumidas no processo produtivo. Por seu turno, a recorrente informa que se trata de ferramentas utilizadas no processo produtivo, mas não informa que ferramentas são ou como são utilizadas, para se aferir a essencialidade ou relevância, apesar de ter tido oportunidade para tal, tanto na impugnação,

quanto na resolução quanto em recurso voluntário. Por falta de provas da utilização no processo produtivo, mantenho a glosa.

Gastos com manutenção de equipamentos

A glosa fiscal ocorreu por falta de identificação dos equipamentos nos quais foram feitas as manutenções, não sendo possível sua vinculação ao processo produtivo, como materiais elétricos e serviços de manutenção geral.

Por sua vez, a recorrente apenas diz que os bens do ativo imobilizado são utilizados na fabricação de produtos destinados à venda, sem descrever a utilização dos bens e serviços utilizados nem os equipamentos aos quais se destinavam. É inverossímil a afirmação de que todo o ativo imobilizado seja apenas da fábrica, uma vez que a própria recorrente reconheceu indevido o creditamento sobre materiais de escritório e informática, denotando haver equipamentos na área administrativa.

Assim, pelos mesmos motivos da glosa de ferramentas, mantenho a glosa neste item.

Frete de venda com utilização de serviço de courier

Reproduzo as razões expostas pelo Conselheiro Rodrigo Kendi Hiramuki, as quais adoto:

“A meu ver, o referido serviço não se restringe ao transporte de pequenos insumos ou de produtos vendidos. Na verdade, as empresas que oferecem o serviço de courier são especializadas na exportação e importação de pequenas encomendas sob regime simplificado de controle aduaneiro.

É fato que prestam serviços de transporte interno, mas sem a apresentação das respectivas notas fiscais, no meu entendimento, não é possível presumir que se trate de serviço de frete previsto nas hipóteses de creditamento.

Do exposto, voto pela manutenção das glosas referenciadas como “serviço de courier”.

Diante do exposto, voto para dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o crédito sobre depreciação sobre “serviços de manutenção predial” e “material de manutenção predial”.

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Derouledé