



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10380.731820/2011-34</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3102-003.277 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	19 de dezembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	PAQUETA CALÇADOS LTDA. – EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

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.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO/RESTITUIÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

No âmbito específico dos processos de ressarcimento, restituição e compensação, o ônus de comprovar a existência, a certeza e a liquidez do direito creditório é do contribuinte.

ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. SELIC. POSSIBILIDADE.

Conforme decidido no julgamento do REsp nº 1.767.945/PR, realizado sob o rito dos recursos repetitivos, é devida a correção monetária no ressarcimento de crédito escritural da não cumulatividade acumulado ao final do trimestre, depois de decorridos 360 (trezentos e sessenta) do protocolo do respectivo pedido.

**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 Cofins não-cumulativa de exportação (mercado externo - ME) do 3º Trimestre de 2007. O pleito original refere-se a Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição (PER) de nº 07074.29389.311007.1.1.09-6646 no valor de R\$ 1.225.795,46. Como informado no pedido, o valor foi apurado através do CNPJ 01.084.522/0001-81 (Paquetá Calçados LTDA), incorporado em setembro de 2007 pela empresa em epígrafe, hoje denominada Paquetá Calçados S/A, que apresenta o pleito e é detentora do crédito. A atividade principal da empresa era a industrialização e comercialização de calçados. Após, a empresa transmitiu declaração de compensação (Dcomp) para aproveitamento do crédito em questão.

As compensações foram homologadas parcialmente através do despacho decisório da fl. 303. As informações fiscais das fls. 132 a 136 e 300 a 302 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 pela 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. Um terceiro item glosado refere-se às notas de bens adquiridos sem a incidência de PIS e Cofins, não passíveis de creditamento portanto (art. 3º, § 2º, II, da Lei 10.833/03, com redação da Lei 10.865/04). São remessas de sapatos com fins específicos de exportação, constando das notas de entrada os Códigos Fiscais de Operações e Prestações - CFOP 1501 e 2501.

A partir das glosas, foi reapurado o valor do crédito no total do trimestre em R\$ 1.955.697,90, sendo aproveitado para dedução dos valores do PIS devido pela empresa no Dacon, efetuados os ajustes decorrentes da glosa, o valor de R\$ 1.303.179,76. O saldo total do trimestre, reconhecido como passível de ressarcimento, somou R\$ 652.518,14. Este foi o valor de crédito reconhecido e aproveitado na homologação das compensações, até o seu limite.

A interessada foi cientificada em 08/02/2012, fl. 306. Irresignada com a decisão adotada, em 06/03/2012, a empresa protocolou Manifestação de Inconformidade (fls. 307 a 343). 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, alega:

- 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). Entende 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.

A unidade de origem atesta a tempestividade da manifestação e encaminha para apreciação da DRJ. 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 15 de janeiro de 2015, decidiu pela improcedência da manifestação de inconformidade, nos termos do Acórdão nº 10-53.383, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

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 “material de manutenção”, “mercadorias revenda”, “material de expediente”, “frete sobre vendas” e “serviços de terceiros”.

Despacho de encaminhamento à fl. 434, assim determinando:

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

PROCESSO/PROCEDIMENTO: 10380.731820/2011-34  
INTERESSADO: PAQUETA CALCADOS 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.

DATA DE EMISSÃO : 09/11/2017

Receber Processo - Triagem /  
JOAQUIM MOREIRA LIMA FILHO  
CORE-SEORT-DRF-FOR-CE  
SEORT-DRF-FOR-CE  
CE FORTALEZA DRF

Petição de fls. 440/444, 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 aceção 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 “material de manutenção”, “mercadorias revenda”, “material de expediente”, “fretes sobre vendas” e “serviços de terceiros”. Esclarece ainda a Recorrente que a segregação foi possível em razão das planilhas lavradas durante ação fiscal e referenciadas conforme Informação Fiscal e Despacho Decisório.

Compulsando as planilhas constantes do Anexo I e Anexo II contendo a evidenciação das glosas de créditos de COFINS do 3º trimestre de 2007, depreende-se que a parte que permanece controvertida e em discussão se refere às rubricas “material intermediário”, “matrizes”, “formas”, “navalhas”, as quais se passa a analisar:

Em relação às glosas identificadas como “**material intermediário**”, de acordo com o Anexo I, constam inúmeros itens, dentre os quais pode-se indicar, exemplificativamente: “retalho pano colorido”, “tesoura”, “frasco plástico”, “material para uso e consumo”, “outros materiais para fabricação de matrizes”, “gás de cozinha”, “mão-de-obra em matrizes”, “saco plástico”, “caneta (caixa com 5 peças)”, “caixa plástica”, etc.

Sobre os referidos itens, a Recorrente, em seu recurso, apenas defende ter direito ao crédito de COFINS, 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 sob a referida rubrica, 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)

Não tendo sido demonstrada a existência, a certeza e a liquidez do direito creditório, em relação às glosas sobre a rubrica “materiais intermediários”, devem ser estas mantidas.

Já no tocante às glosas identificadas como “navalhas”, “matrizes” e “formas”, assim consta da Informação Fiscal:

**As matrizes são utilizadas para injetar as solas, dando a forma das mesmas quando são produzidas por processo de injeção.**

**As formas são utilizadas para a montagem dos calçados, possuindo o formato dos pés e características do modelo a ser produzido.**

**As navalhas são confeccionadas no formato das peças que farão parte do calçado a ser produzido e usadas para cortar os materiais utilizados nos calçados (couros, materiais sintéticos, espumas, placas de borracha, placas de papelão e outros).**

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).

Analisando os autos, verifica-se que tanto a Autoridade Fiscal como a DRJ valerem-se 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 de COFINS.

#### **Correção monetária – taxa Selic**

Apenas em sede de recurso voluntário, alega a Recorrente ser devida a correção monetária em conformidade com a taxa Selic.

Considerando o entendimento de que a aplicação de correção monetária e juros de mora são matérias de ordem pública, podendo ser conhecidas de ofício, não conduzindo à interpretação de ocorrência de preclusão consumativa, porquanto tais institutos são meros consectários legais da condenação, o pleito será apreciado.

A possibilidade de aplicação da taxa Selic sobre os créditos objeto de pedido de ressarcimento, acumulados em razão da não cumulatividade, foi objeto do REsp nº 1.767.945/PR, julgado em 12/02/2020 pelo STJ sob o rito dos recursos repetitivos (Tema 1003), com acórdão publicado em 06/05/2020 e transitado em julgado em 28/05/2020, nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO. REPETITIVO. TEMA 1.003/STJ. CRÉDITO PRESUMIDO DE PIS/COFINS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. APROVEITAMENTO ALEGADAMENTE OBSTACULIZADO PELO FISCO. SÚMULA 411/STJ. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. TERMO INICIAL. DIA SEGUINTE AO EXAURIMENTO DO PRAZO DE 360 DIAS A QUE ALUDE O ART. 24 DA LEI N. 11.457/07. RECURSO JULGADO PELO RITO DOS ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015.

1. A Primeira Seção desta Corte Superior, a respeito de créditos escriturais, derivados do princípio da não cumulatividade, firmou as seguintes diretrizes: (a) "A correção monetária não incide sobre os créditos de IPI decorrentes do princípio constitucional da não-cumulatividade (créditos escriturais), por ausência de previsão legal" (REsp 1.035.847/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 03/08/2009 - Tema 164/STJ); (b) "É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco" (Súmula 411/STJ); e (c) "Tanto para os requerimentos efetuados anteriormente à vigência da Lei 11.457/07, quanto aos pedidos protocolados após o advento do referido diploma legislativo, o prazo aplicável é de 360 dias a partir do protocolo dos pedidos (art. 24 da Lei 11.457/07)" (REsp

1.138.206/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 01/09/2010 - Temas 269 e 270/STJ).

2. Consoante decisão de afetação ao rito dos repetitivos, a presente controvérsia cinge-se à "Definição do termo inicial da incidência de correção monetária no ressarcimento de créditos tributários escriturais: a data do protocolo do requerimento administrativo do contribuinte ou o dia seguinte ao escoamento do prazo de 360 dias previsto no art. 24 da Lei n. 11.457/2007".

3. A atualização monetária, nos pedidos de ressarcimento, não poderá ter por termo inicial data anterior ao término do prazo de 360 dias, lapso legalmente concedido ao Fisco para a apreciação e análise da postulação administrativa do contribuinte. Efetivamente, não se configuraria adequado admitir que a Fazenda, já no dia seguinte à apresentação do pleito, ou seja, sem o mais mínimo traço de mora, devesse arcar com a incidência da correção monetária, sob o argumento de estar opondo "resistência ilegítima" (a que alude a Súmula 411/STJ). Ora, nenhuma oposição ilegítima se poderá identificar na conduta do Fisco em servir-se, na integralidade, do interregno de 360 dias para apreciar a pretensão ressarcitória do contribuinte.

4. Assim, o termo inicial da correção monetária do pleito de ressarcimento de crédito escritural excedente tem lugar somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco.

5. Precedentes: (...)

6. TESE FIRMADA: "O termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco (art. 24 da Lei n. 11.457/2007)".

7. Resolução do caso concreto: recurso especial da Fazenda Nacional provido.

Os Conselheiros do CARF têm a obrigação de aplicar o entendimento do STJ, conforme previsto no artigo 99 do RICARF, o qual determina que *"as decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF"*.

Na jurisprudência atual deste E. CARF, há decisão da Câmara Superior nesse sentido, cuja ementa transcrevo a seguir:

**CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

CRÉDITOS DE PIS/COFINS. RESSARCIMENTO. JUROS/ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. SELIC. POSSIBILIDADE.

Conforme decidido no julgamento do REsp no 1.767.945/PR, realizado sob o rito dos recursos repetitivos, é devida a correção monetária no ressarcimento de crédito escritural da não cumulatividade acumulado ao final do trimestre, depois de decorridos 360 (trezentos e sessenta) do protocolo do respectivo pedido, em face da resistência ilegítima do Fisco, inclusive, para o ressarcimento de saldo credor trimestral do PIS e da COFINS sob o regime não cumulativo. Aplicação da Súmula CARF nº 154.

(CARF. 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS. PAF nº 10380.737546/2022-60. Acórdão nº 9303-015.152. Rel.: Rosaldo Trevisan. Pub.: 30/07/2024)

Transcreve-se, ainda, o seguinte trecho do voto condutor, de relatoria do Conselheiro Rosaldo Trevisan:

Em relação ao direito à atualização monetária do crédito, nos Pedido de Ressarcimento da COFINS e da contribuição para o PIS, no regime da não cumulatividade, os créditos gerados pelos referidos tributos são escriturais, e, com isso, não resultam em dívida, nem mora do Fisco com o Sujeito Passivo e, portanto, não sofreriam correção monetária ou juros, nos termos dos arts. 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003 e inciso I, do § 5º, do art. 72, da IN SRF nº 900, de 2008. Nesses termos foi editada a Súmula CARF nº 125.

Porém, posteriormente à data da emissão e aprovação da referida Súmula CARF nº 125, mais precisamente em 03/09/2018, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento dos REsp nºs 1.767.945/PR, 1.768.060 e 1.768.415, decidiu, sob a sistemática de recursos repetitivos, que é devida a correção monetária sobre o ressarcimento de saldos credores de créditos escriturais, quando há resistência do Fisco (oposição estatal) em deferir o Pedido.

Nesse cenário, foi publicada a Portaria CARF nº 8.451, de 27/09/2022, que revogou a citada Súmula CARF nº 125:

O PRESIDENTE DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS, no uso da atribuição que lhe confere o § 4º do art. 74 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, e considerando o que consta do Recurso Especial nº 1.767.945/PR e da Nota Técnica SEI nº 42950/2022/ME, integrante dos autos do Processo SEI nº 15169.100277/2022-18, resolve:

**Art. 1º Fica revogada a Súmula CARF nº 125.**

Art. 2º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação. *(grifo nosso)*

Nesse mesmo sentido, a própria Administração Tributária (RFB), levando em consideração as decisões do STJ e do Parecer PGFN/CAT nº 3.686, de 17 de junho 2021, editou a **Instrução Normativa nº 2.055, de 2021**, especificamente nos arts. 148 e 152, dispondo que créditos restituídos, reembolsados ou compensados devem ser acrescidos pela Taxa SELIC, bem como nos casos em que seu

ressarcimento ultrapassar o prazo de 360 dias da data de protocolo do pedido. Também atualizou o Sistema SIEF da RFB, para aplicar os juros compensatórios, à Taxa Selic, sobre os Pedidos de Ressarcimento do PIS e da COFINS depois de decorridos 360 (trezentos e sessenta) dias contados da data de protocolo do respectivo pedido, nos termos da Nota Técnica Codar nº 22 de 30/06/2021.

Sem dúvida, o reconhecimento da incidência da aplicação da Taxa SELIC nos processos de Pedido de Ressarcimento decorre de uma construção jurisprudencial e não por disposição expressa da Lei. Vê-se que o STJ, nos julgados citados, reconhece expressamente a falta de previsão legal a autorizar tal incidência.

Desta forma, conclui-se que a oposição ilegítima por parte do Fisco ao aproveitamento de referidos créditos permite que seja reconhecida a incidência da correção monetária pela aplicação da Taxa SELIC.

Sobre a matéria, também há farta jurisprudência no âmbito da CSRF de que, tendo sido constatada a oposição ilegítima ao ressarcimento de crédito, a correção monetária pela Taxa SELIC deve ser contada a partir do encerramento do prazo de 360 dias para a análise do pedido do contribuinte, conforme o art. 24 da Lei nº 11.457, de 2007, dispondo-se ainda como termo inicial o 361º dia a partir do protocolo do pedido. Esta é a determinação, *v.g.*, da Súmula CARF nº 154, relativa ao crédito presumido de IPI.

Destarte, da leitura que se faz, para a incidência da correção que se pretende, há que existir necessariamente o ato de oposição estatal que foi reconhecido como ilegítimo. No âmbito do processo administrativo de pedidos de ressarcimento tem-se que estes atos administrativos só se tornam ilegítimos caso seu entendimento seja revertido pelas instâncias administrativas de julgamento. Portanto somente sobre a parcela do pedido de ressarcimento que foi inicialmente indeferida e depois revertida é que é possível o reconhecimento da incidência da Taxa SELIC. Tudo isso por força do efeito vinculante das decisões do STJ acima citadas e transcritas.

### Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer, e, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Especial do Contribuinte, para estabelecer que a Taxa SELIC incide sobre a parcela do ressarcimento que foi reconhecida somente nas instâncias de julgamento administrativo, e aplicável somente depois de decorrido o prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias, contados da data do protocolo do Pedido administrativo para análise, até a sua utilização efetiva.

Isto posto, no caso em tela, deve ser reconhecida a incidência da taxa Selic sobre a parcela do crédito reconhecida no presente julgamento administrativo, aplicável somente depois de decorrido o prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias contados da data do protocolo do PER.

### 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 COFINS relativamente aos itens “navalhas”, “matrizes” e “formas”, bem como para estabelecer que a taxa Selic incide sobre a parcela do crédito reconhecida no presente julgamento administrativo, a partir do 361º dia subsequente à data do protocolo do PER.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Joana Maria de Oliveira Guimarães**