



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	13312.720049/2010-91
ACÓRDÃO	3102-003.969 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RENNA REPRESENTAÇÕES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2006

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDA O PLEITO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos constitutivos de seu direito em pedido de repetição de indébito/ressarcimento, cumulado ou não com declaração de compensação. Não cabe a pretensão de ato de ofício para sanear ausência ou deficiência de provas que deveriam ser trazidas ao processo pelo pleiteante do direito.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer o Recurso Voluntário e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reverter as glosas nos termos da Informação Fiscal nº 2.514/2023/EQAUD2/DEVAT/SRRF10/RFB, de 16/10/2023. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3102-003.966, 19 de junho de 2026, prolatado no julgamento do processo 13312.720053/2010-59, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Fabio Kirzner Ejchel, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Jorge Luis Cabral, Sabrina Coutinho Barbosa, Wilson Antonio de Souza Correa, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 87, §§ 1º, 2º e 3º, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

A Recorrente apresentou pedido de ressarcimento de créditos referentes à PIS-PASEP/COFINS exportação, em razão de suas operações de exportação.

O Despacho Decisório, emitido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil, deferiu em parte o pedido de ressarcimento.

A decisão de reconhecimento parcial do pleito da recorrente foi baseada em sua motivação em Informação Fiscal, decorrente de MPF. A referida ação fiscal visava verificar a regularidade dos créditos pleiteados pela Recorrente para ressarcimento, decorrentes de inúmeras PER/DCOMP.

Como resultado da auditoria, a Autoridade Tributária glosou créditos pleiteados pela Recorrente, conforme constante na Informação Fiscal.

A base jurídica utilizada para embasar o conceito de insumo, que motivou a conclusão da Autoridade Tributária, foi a Instrução Normativa SRF nº 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, aí incluídos instalações, equipamentos, formas e navalhas, são expressamente acolhidos pela lei, e no grupo de consultoria e assessoria técnica, englobam itens com o 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 nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 e a Instrução Normativa SRF nº 404/2004.

Reproduz em seu voto o conceito de insumo vigente à época, nos termos das IN SRF nº 404/2004.

Também cita as Soluções de Divergência COSIT nº 12, de 24 de outubro de 2007; nº 24, de 30 de maio de 2008 e nº 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.

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 PIS-PASEP/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.”

O presente processo foi a julgamento e a turma colegiada entendeu por converter o julgamento em diligência.

Nesta Resolução, determinou-se o seguinte:

Diante de tudo acima exposto, voto por converter o presente processo em diligência de forma a que a Autoridade Tributária possa reavaliar as glosas de créditos de PIS/COFINS relacionados a aquisição de insumos, e despesas de frete, nestas operações.

Por tudo quanto exposto, no intuito de analisar a validade dos atos administrativos e das informações indicadas pela Recorrente, entendo - com base no artigo 18, § 3º do Decreto 70.235/72 - necessária a conversão do julgamento em diligência para esclarecimento da controvérsia atinente aos créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS. Assim, deve a autoridade fiscal de origem:

1. Intimar a Recorrente a apresentar laudo técnico com a demonstração detalhada da utilização de cada um dos bens e serviços entendidos como insumos no processo produtivo desenvolvido pela empresa, nos termos do REsp nº 1.221.170/PR. Nesse item, a Recorrente deverá seguir a mesma ordem de glosas posta no Relatório Fiscal acostado ao Despacho Decisório, justificando porque considera que cada um dos bens ou serviços são essenciais ou relevantes ao seu processo produtivo, em conformidade com os critérios delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR;

2. Elaborar Relatório Conclusivo acerca da apuração das informações solicitadas nos itens acima, manifestando-se sobre dos fatos e fundamentos apresentados pela Recorrente, inclusive sobre o enquadramento de cada bem e serviço no conceito de insumo delimitado no Parecer Normativo Cosit nº05/2018 e Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR, de aplicação obrigatória no âmbito da RFB (Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF).

Antes do retorno do processo a este CARF a Recorrente deve ser intimada para, se for de seu interesse, se manifestar no prazo de 30 (trinta) dias quanto aos documentos e informações apresentados.

É a resolução.

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 no acórdão paradigma como razões de decidir:

O Recurso Voluntário é tempestivo e reveste-se dos demais requisitos de admissibilidade, de forma que dele tomo conhecimento.

Em atendimento à Resolução CARF nº 3402-003.488, a Autoridade Tributária intimou à Recorrente a apresentar laudo técnico e documentação hábil à análise das rubricas glosadas em consonância com o

Parecer COSIT nº 5/2018, no entanto, todas as intimações voltaram sem que a Recorrente se manifestasse, em razão de “endereço insuficiente”, de forma que a Autoridade Tributária procedeu à referida análise apenas com base na documentação constante nos autos.

Na informação fiscal de e.fls. 466 a 481, a Autoridade Tributária chegou às seguintes conclusões:

I. **Materiais de Consumo** – com relação às glosas referentes a despesas de produção, reposição, limpeza de calçados, navalhas e formas (fl. 300), que tais rubricas tratam-se de insumos à produção, mas que não houve prova nos autos de sua utilização no processo produtivo.

II. **Manutenção Predial** – com relação às glosas referentes a manutenção de prédios/benfeitorias, instalações, móveis e utensílios, máquinas e equipamentos e ferramentas, formas e navalhas ligadas à área fabril, admite que em tese poderiam ser considerados como insumos, mas que não há comprovação no processo de que estes itens estejam associados à produção da Recorrente, ou mesmo que tenham sido realizados, de forma que matem-se a glosa.

III. **Consultoria e Assistência Técnica** - com relação às glosas referentes ao pagamento de serviços para desenvolvimento do calçado, modelagem e revisão da qualidade esclarece que não há nos autos contratos de prestação de serviços ou outros documentos comprobatórios detalhando tais operações.

IV. **Serviços em Segurança e Medicina do Trabalho** – seriam passíveis de serem admitidos como insumos, mas novamente, não há nos autos documentos comprobatórios identificando tais equipamentos, ou detalhando a utilização deles ou, ainda, informando acerca das exigências legais do seu uso.

Finalmente, em 24/02/2025, a Recorrente assim manifestou-se nos autos:

À ninguém é lícito aproveitar-se da própria torpeza. É repulsivo querer que o contribuinte venha a ser exigido à comprovar despesas lançadas em milhares de documentos a créditos que remontam a 2005 e 2006, ou seja, de 20 anos, declarados à época, enquanto que a Constituição Federal determina a celeridade e a razoável duração do processo, o que o art. 24 da Lei 11.457/2007 estipulou em 360 dias.

Quer-se dizer: o próprio devedor, no seu interesse próprio, não julga, inviabilizando a guarda de documentos (cuja regulamentação permite destruí-los em 5 anos), para sob esta justificativa vir a indeferir os débitos a que deve pagar ao contribuinte.

Os documentos existentes estão nos autos e, conforme “INFORMAÇÃO FISCAL” compõe-se de pedidos de ressarcimento, extratos da DCTF, e extratos do sistema SIAFI.

Não há base legal para exigir outros documentos depois de decorridos 5 anos. Se o contribuinte os tivesse os apresentaria, pois o que ocorre é que esta empresa funcionava, há 20 anos, em Tianguá-CE e hoje, há muito fechada, está hospedada em Torres-RS.

Portanto, a respeito de “relatório conclusivo”, vistos sob os critérios do STJ e da PGFN, todas as despesas acima relacionadas enquadram-se no conceito de insumos e estão presumivelmente comprovadas e aptas para constituírem base de cálculo de créditos do PIS e da COFINS, pois são relevantes e essenciais à atividade industrial do contribuinte.

Em que pese a Recorrente ter sido regularmente intimada a apresentar provas e documentações que atestassem a certeza e liquidez dos créditos pleiteados no regime de apuração não cumulativo do PIS/COFINS, esta formalmente recusou-se a fazê-lo, nos termos da resposta à intimação, e.fls. 489 a 493.

O ônus da prova é matéria tratada no artigo 373, da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, o novo Código de Processo Civil.

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

§ 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.

§ 2º A decisão prevista no § 1º deste artigo não pode gerar situação em que a desincumbência do encargo pela parte seja impossível ou excessivamente difícil.

§ 3º A distribuição diversa do ônus da prova também pode ocorrer por convenção das partes, salvo quando:

I - recair sobre direito indisponível da parte;

II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.

§ 4º A convenção de que trata o § 3º pode ser celebrada antes ou durante o processo. A questão fundamental para se determinar o ônus da prova é a autoria da proposição da ação. É comum a afirmação de que à parte que acusa cabe a incumbência de provar suas alegações.

De fato, é o que ocorre no lançamento tributário, quando a autoridade tributária, quer por notificação de lançamento, quer por auto de infração, figura como autor da pretensão de direito e, portanto, precisa incumbir-se do ônus probatório. O Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, é bem claro neste sentido, na medida em que expressa este conceito no seu artigo 9º, como podemos ver reproduzido a seguir:

“Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.”

O mesmo encontramos no Decreto nº 7.574, de 29 de dezembro de 2011, que regula a determinação e exigência de créditos tributários da União, nos seus artigos 25 e 26.

“Art. 25. Os autos de infração ou as notificações de lançamento deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 9º , com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, art. 25).

Art. 26. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 9º , § 1º)

Parágrafo único. Cabe à autoridade fiscal a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no caput (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º , § 2º)”

Vemos ainda que a escrituração regular faz prova a favor do sujeito passivo, desde que os fatos nela registrados sejam comprovados por documentos hábeis, conforme o *caput* do artigo 26, acima, e novamente a responsabilidade de provar cabe ao autor da ação, conforme previsto no seu parágrafo único, neste caso a autoridade fiscal, quando assim se configurar.

A Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que trata do Processo Administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, e é de aplicação subsidiária ao Processo Administrativo Fiscal, reproduz o mesmo conceito, como podemos notar pela reprodução dos seus artigos 36 e 37, a seguir:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Art. 37. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias.

No entanto, no caso em questão não se trata de fato constitutivo do direito da Fazenda Pública, mas sim da Recorrente, que pleiteia o ressarcimento de créditos de contribuições aos quais teria direito, neste caso, ela própria figurando como autora e, portanto, suportando o ônus da prova.

É necessário também ressaltar que, no que diz respeito a prova a favor do contribuinte, em razão da manutenção de contabilidade regular, seus registros precisam estar de acordo com os documentos fiscais comprobatórios, o que vale dizer que cabe a autoridade tributária verificar se os registros escriturais refletem adequadamente notas fiscais e outros documentos fiscais, especialmente em relação aos seus montantes, aspectos formais e natureza das operações a que se refiram.

Desta forma, cabe à Recorrente demonstrar a correta constituição dos créditos pleiteados, fato este que entendo não ter ocorrido no presente processo em relação a este item.

No caso em questão, a análise da elegibilidade das despesas e custos apresentados pela Recorrente aos créditos no regime não cumulativo do PIS/COFINS, e passíveis de ressarcimento, necessita da descrição de seu processo produtivo e da comprovação de sua efetiva ocorrência.

A legislação também impõe ao contribuinte e à empresa a responsabilidade pela guarda da documentação fiscal pelo prazo que determinar a prescrição dos créditos nela registrada, ou dos fatos que lhe possam ser imputados, como é o caso do art. 195, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN), ou o art. 1.194, da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos nêles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram. (CTN)

Art. 1.194. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a conservar em boa guarda toda a escrituração, correspondência e mais papéis concernentes à sua atividade, enquanto não ocorrer prescrição ou decadência no tocante aos atos neles consignados. (Código Civil)

Entendo que os documentos citados pela Recorrente não são suficientes para demonstrar a certeza e liquidez dos créditos pleiteados, de forma que considero sem razão à Recorrente.

Ainda assim, a Autoridade Tributária analisou as glosas aplicadas em razão da caracterização como insumos e fez algumas reversões, para o presente processo, e.fl. 479:

Conclusão

34. Diante do todo exposto, resta claro ser imprescindível a comprovação dos fatos alegados pelo contribuinte, para fundamentar os argumentos por ele apresentados. Sem documentos probatórios, não há satisfação da verdade material, tampouco da liquidez e certeza para confirmação do direito creditório pleiteado.

35. Contudo, em atendimento à Resolução CARF, à luz do REsp nº 1.221.170/PR e do Parecer Cosit nº 05, de 2018, as rubricas que em tese podem ser enquadradas no conceito de insumo serão as seguintes:

Planilha processo 13312.720053/2010-59, fls. 280 (Cofins):

Especificação da Despesa	Valor da Despesa (em R\$)	Valor Crédito Cofins Glosado (em R\$)	Valor Crédito Cofins enquadrado no conceito de insumo do PN nº 05/2018 e REsp nº 1221170/PR (em R\$)
Materiais de Consumo	29.255,27	0,00	2.223,40
Manutenção Patrimonial	14.575,86	0,00	1.107,77
Consultoria e Assessoria Técnica	53.762,03	4.085,91	0,00
Segurança e Medicina do Trabalho	870,00	0,00	66,12

Tendo em vista todo o relatado, acato e acompanho o relatório de diligência para reverter as glosas conforme o quadro acima reproduzido.

Voto por conhecer o Recurso Voluntário e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reverter as glosas nos termos da Informação Fiscal nº 2.514/2023/EQAUD2/DEVAT/SRRF10/RFB, de 16/10/2023.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas 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, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de conhecer o Recurso Voluntário e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reverter as glosas nos termos da Informação Fiscal nº 2.514/2023/EQAUD2/DEVAT/SRRF10/RFB, de 16/10/2023.

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator