



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



<b>PROCESSO</b>	<b>13855.720550/2014-43</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3302-015.024 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	18 de julho de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	USINA SANTO ANTONIO S/A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/12/2010 a 31/12/2010

COFINS – REGIME NÃO CUMULATIVO – CRÉDITOS – INSUMOS – ÔNUS DA PROVA – DOCUMENTAÇÃO INSUFICIENTE – GLOSA MANTIDA.

O direito ao crédito da COFINS no regime não cumulativo está condicionado à comprovação documental idônea, individualizada e suficiente da aquisição de bens e serviços empregados como insumos no processo produtivo, observados os critérios de essencialidade e relevância fixados pelo Superior Tribunal de Justiça.

A apresentação de notas fiscais desacompanhadas de relatórios técnicos ou registros que evidenciem a efetiva utilização dos itens adquiridos não satisfaz o ônus probatório do contribuinte, conforme exigência do art. 74 da Lei nº 9.430/1996 e do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

Decisões administrativas proferidas em outros processos não possuem eficácia vinculante, não sendo aptas a suprir a demonstração específica exigida no processo examinado.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos,

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus, Relator.

(assinado digitalmente)

Lázaro Antonio Souza Soares, Presidente.

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mario Sergio Martinez Piccini, Marina Righi Rodrigues Lara, Marcelo Enk de Aguiar (substituto[a] integral), Francisca das Chagas Lemos, Jose Renato Pereira de Deus, Lazaro Antonio Souza Soares(Presidente) Ausente(s) o conselheiro(a) Silvio Jose Braz Sidrim, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Marcelo Enk de Aguiar.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por Usina Santo Antônio S/A, em face do acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada contra despacho decisório de não homologação parcial de créditos relativos à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, apurados no regime não cumulativo, referentes ao ano-calendário de 2009.

O auto de infração originou-se de procedimento de auditoria fiscal instaurado para verificar a regularidade do creditamento efetuado pela empresa relativamente às aquisições declaradas como insumos. O Termo de Verificação Fiscal apontou que parte expressiva dos créditos declarados pela contribuinte foi classificada como “elevação”, sendo objeto de glosa em razão da ausência de comprovação documental idônea e individualizada quanto à vinculação com o processo produtivo.

Segundo o relato da fiscalização, foram examinados documentos fiscais, planilhas de apuração e demonstrativos contábeis, tendo sido constatado que muitos dos itens constantes da memória de cálculo não foram acompanhados de elementos suficientes que permitissem aferir, de forma objetiva, o nexos causal entre a aquisição e a produção dos bens destinados à venda, na forma do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

Em manifestação de inconformidade, a contribuinte apresentou extensa peça de defesa, cujos argumentos principais podem ser assim sistematizados:

(i) Alegação de que os materiais e serviços classificados como “elevação” corresponderiam a bens e serviços indispensáveis à produção agrícola e industrial, sendo utilizados no preparo de solo, no cultivo de lavouras, no combate a pragas e na manutenção de equipamentos;

(ii) Sustentação de que o ônus probatório do contribuinte não se confunde com a exigência de provas impossíveis ou excessivamente detalhadas, bastando a apresentação de documentação fiscal e contábil idônea, tal como as notas fiscais emitidas em seu nome;

(iii) Invocação de precedentes administrativos do CARF, segundo os quais a análise da essencialidade e relevância dos insumos deve levar em conta o contexto econômico da atividade empresarial, não podendo o julgador exigir comprovação absoluta da utilização de cada item na fabricação de produto final específico;

(iv) Alegação de que a glosa fundada em meros aspectos formais afronta o princípio da verdade material, devendo ser reconhecida a suficiência dos documentos acostados;

(v) Requisição de que eventual dúvida fosse resolvida mediante realização de diligência fiscal complementar.

A decisão recorrida rejeitou tais argumentos, assentando que:

- A empresa não apresentou relatórios, laudos técnicos ou outros elementos complementares que individualizassem a utilização dos materiais e serviços;
- Os documentos juntados não evidenciavam a destinação dos itens à produção;
- Não havia elementos que infirmassem as conclusões do relatório fiscal.

Em sede de Recurso Voluntário, a contribuinte renovou todos os fundamentos e juntou cópia de decisão proferida em outro processo administrativo, o qual discutia matéria diversa, atinente a créditos de frete interno, invocando-a como indicativo de posicionamento administrativo mais favorável à interpretação do conceito de insumo.

O recurso voluntário, composto por mais de 15 laudas, apresenta, entre outros, os seguintes excertos representativos:

- “(...) A fiscalização limitou-se a glosar valores com fundamento genérico de ausência de individualização da prova, sem apontar qualquer indício de que os bens e serviços não tenham sido aplicados na produção agrícola e industrial.”
- “(...) A jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, estabelece que a relevância e a essencialidade devem ser aferidas com razoabilidade, não sendo cabível exigir prova impossível.”
- “(...) Ainda que eventual decisão em outro processo não produza efeitos vinculantes, serve como elemento elucidativo do entendimento administrativo sobre a matéria.”

O Recurso Voluntário foi admitido e encontra-se apto a julgamento por este colegiado.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo, atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto passa a ser analisado.

O Recurso Voluntário interposto por Usina Santo Antônio S/A objetiva a reforma da decisão que indeferiu parcialmente o pedido de homologação de créditos de COFINS apurados no regime não cumulativo.

A matéria central submetida a exame restringe-se à possibilidade de reconhecimento do direito creditório relativamente a despesas classificadas como “elevação”, com fundamento na legislação aplicável e nos elementos probatórios acostados aos autos.

#### **1. Do arcabouço normativo aplicável O art. 3º da Lei nº 10.833/2003 dispõe:**

“Art. 3º A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

II – bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.”

O mesmo diploma legal estabelece, em seu § 2º, que não geram direito a crédito:

“I – as aquisições de bens ou serviços não relacionados com a atividade da empresa;

III – as operações que não integrem o custo de bens ou serviços vendidos.”

O conceito de insumo, por sua vez, foi pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, cuja ementa consignou que:

“Para fins de creditamento das contribuições ao PIS e à COFINS, insumo é todo bem ou serviço essencial ou relevante para o desenvolvimento da atividade econômica da empresa.”

A jurisprudência administrativa do CARF, de forma consistente, estabelece que a demonstração do direito creditório requer prova documental idônea, individualizada e suficiente que permita vincular a aquisição à operação de produção de bens destinados à venda.

#### **2. Da análise da documentação apresentada**

Cumprido registrar, inicialmente, que a legislação de regência não estabelece que a mera existência de nota fiscal, desacompanhada de outros elementos probatórios, seja suficiente, por si só, para caracterizar o direito ao crédito. Embora as notas fiscais representem documento hábil em tese, cabe ao contribuinte demonstrar que os bens e serviços neles consignados foram efetivamente empregados no processo produtivo e que guardam relação de essencialidade ou relevância com sua atividade econômica.

Na decisão recorrida, ficou consignado que os documentos acostados consistiam, em sua quase totalidade, em planilhas gerais, notas fiscais isoladas e demonstrativos sem detalhamento técnico, não acompanhados de:

- relatórios de aplicação dos produtos no ciclo produtivo,

- ordens de produção,
- laudos técnicos que demonstrassem sua função prática,
- ou registros que permitissem aferir a correspondência entre as aquisições e a produção efetiva de bens destinados à comercialização.

O contribuinte, em seu recurso, alega que exigir tais elementos equivaleria a impor “prova impossível” ou “formalismo exacerbado”. No entanto, tal argumentação não encontra amparo na jurisprudência administrativa consolidada. Ao contrário, decisões reiteradas deste Conselho têm afirmado que a escrituração contábil e a emissão de notas fiscais constituem apenas o primeiro passo na comprovação do direito creditório, não afastando a necessidade de demonstração concreta do emprego do insumo no processo produtivo.

Transcrevo, como exemplo, trecho representativo da decisão recorrida (fl. 147):

“Os elementos juntados aos autos não permitem inferir a destinação dos materiais ao processo produtivo. A planilha apresentada é genérica, não detalha a quantidade utilizada por área de produção, nem o período de consumo, tampouco evidencia o nexó com a atividade fim.”

Dessa forma, é correto afirmar que a análise da fiscalização não se limitou ao mero formalismo documental, mas decorreu da ausência de qualquer elemento comprobatório suplementar, apto a demonstrar o enquadramento dos itens no conceito de insumo.

### **3. Da alegação de afronta ao princípio da verdade material**

A contribuinte argumenta que o indeferimento parcial teria afrontado o princípio da verdade material, previsto no art. 2º, caput, e no art. 50 da Lei nº 9.784/1999, que disciplina o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Sustenta que, diante das provas juntadas, incumbiria à autoridade julgadora promover diligências para elucidar eventuais dúvidas, em vez de proceder à glosa direta.

A esse respeito, é importante esclarecer que o princípio da verdade material não se confunde com a transferência do ônus probatório ao Fisco. No regime de não cumulatividade, o legislador conferiu ao contribuinte a faculdade de apurar créditos condicionados à comprovação objetiva e documental da aquisição e utilização do insumo. Cabe, portanto, ao sujeito passivo apresentar os elementos que demonstrem a regularidade da apropriação, não sendo atribuição da Administração Fiscal produzir a prova que compete ao contribuinte.

O art. 74 da Lei nº 9.430/1996 é claro ao estabelecer que:

“Art. 74. É facultado ao sujeito passivo da obrigação tributária efetuar a compensação de créditos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com débitos próprios, vencidos ou vincendos, mediante declaração, na forma e condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

§ 1º A compensação declarada extingue o crédito tributário até o limite do valor do crédito utilizado na compensação.

§ 2º O sujeito passivo da obrigação tributária deverá comprovar a liquidez e certeza do crédito utilizado na compensação.”

Assim, não há violação ao princípio da verdade material quando a autoridade julgadora indefere pedido de homologação fundado em provas manifestamente insuficientes. A iniciativa de requerer diligência fiscal cabe ao contribuinte quando pretende apresentar elementos que antes não constavam dos autos, hipótese que tampouco ocorreu no presente caso.

#### **4. Da invocação de decisões proferidas em outros processos administrativos**

A defesa da contribuinte apresentou, como fundamento adicional, decisão proferida em outro processo administrativo, relativo a créditos de natureza diversa (frete interno). Alegou que, embora não vinculante, tal decisão demonstraria entendimento administrativo no sentido de admitir créditos sob critérios de razoabilidade, com foco na realidade operacional do setor sucroenergético.

Cumpra esclarecer que decisões administrativas proferidas em processos distintos não possuem efeito vinculante sobre o julgamento de outro feito, sobretudo quando:

- tratam de matéria fática diferente (no caso, créditos de frete versus créditos de elevação),
- referem-se a exercício de apuração distinto,
- e foram instruídas com documentação diversa.

No âmbito do CARF, é pacífico que cada processo deve ser julgado com base no seu conjunto probatório específico, sendo certo que precedentes podem apenas servir como elementos argumentativos.

Assim, embora se reconheça que tais decisões podem demonstrar entendimento consolidado sobre o conceito de insumo, não eximem a parte de cumprir seu ônus probatório, tampouco determinam, por si, a homologação automática dos créditos.

#### **5. Do conceito de insumo e da aplicação ao caso concreto**

O STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, fixou que o conceito de insumo abrange os critérios de essencialidade e relevância. Segundo esse entendimento, consideram-se insumos:

“aqueles bens ou serviços sem os quais a atividade empresarial não seria exercida (essencialidade); ou, aqueles que, embora não imprescindíveis, contribuam de maneira relevante para o desenvolvimento da atividade (relevância).”

Contudo, não basta a afirmação genérica de que determinada despesa é essencial ou relevante. É indispensável que tal assertiva se encontre sustentada em documentação hábil,

como relatórios operacionais, laudos técnicos, registros de ordens de produção, fichas de estoque e quaisquer outros elementos capazes de evidenciar a efetiva utilização do insumo.

Na hipótese dos autos, conforme já registrado, a contribuinte não apresentou documentação suficiente para demonstrar a destinação dos itens classificados como “elevação”. A mera exibição de notas fiscais, desacompanhadas de qualquer comprovação adicional, não se mostra apta a satisfazer o ônus probatório previsto na legislação de regência.

### **CONCLUSÃO**

Ante todo o exposto, voto em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Eis o meu voto.

*Assinado Digitalmente*

**José Renato Pereira de Deus**