



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



<b>PROCESSO</b>	<b>15586.720283/2014-57</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3302-015.064 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	15 de agosto de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	PIANNA COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/06/2009 a 30/06/2009

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO – NECESSIDADE DE PROVA INEQUÍVOCA – RETIFICAÇÃO DAS DECLARAÇÕES.

O aproveitamento extemporâneo de créditos das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS, apurados no regime não cumulativo, exige comprovação inequívoca de que não houve utilização anterior e, preferencialmente, retificação das declarações pertinentes, de modo a assegurar a consistência da escrituração e a evitar duplicidade de aproveitamento.

CONCEITO DE INSUMO – ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Para fins de creditamento, enquadram-se como insumos apenas os bens e serviços considerados essenciais ou relevantes ao desenvolvimento da atividade econômica, segundo critérios fixados pelo Superior Tribunal de Justiça, cabendo ao contribuinte demonstrar concretamente tais requisitos.

ÔNUS DA PROVA – DOCUMENTAÇÃO IDÔNEA.

Incumbe ao contribuinte o ônus de comprovar o direito creditório mediante documentação idônea e suficiente, não sendo possível suprir a ausência de prova mínima por meio de diligência substitutiva.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de cerceamento do direito de defesa e negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus, Relator.

(assinado digitalmente)

Lazaro Antonio Souza Soares, Presidente.

Participaram da sessão os conselheiros Mario Sergio Martinez Piccini, Marina Righi Rodrigues Lara, Renan Gomes Rego (substituto[a] integral), Francisca das Chagas Lemos, Jose Renato Pereira de Deus, Lazaro Antonio Souza Soares (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por Pianna Comércio Importação e Exportação Ltda. contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ, que manteve o lançamento de ofício decorrente da glosa de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, apurados no regime não cumulativo, referentes a aquisições de bens e serviços supostamente utilizados como insumos em sua atividade empresarial.

### 1. Contexto e origem do lançamento

Consta do Relatório Fiscal que a ação fiscal foi instaurada com o objetivo de verificar a regularidade do aproveitamento de créditos de PIS e COFINS no período abrangido pela fiscalização, compreendendo diversos meses de apuração. Foram analisadas as Escriturações Fiscais Digitais (EFD-Contribuições), livros fiscais, demonstrativos contábeis e documentos de suporte apresentados pela contribuinte.

A autoridade fiscal apontou duas irregularidades principais:

- Credитamento extemporâneo – verificado quando a empresa registrou e aproveitou créditos de PIS e COFINS em períodos de apuração posteriores à ocorrência do direito creditório, fora do prazo que, segundo a fiscalização, estaria limitado ao período em que verificada a operação geradora.
- Ausência ou insuficiência de documentação comprobatória – relativa a parte dos créditos registrados, cujas notas fiscais, comprovantes e registros contábeis não conteriam todos os elementos exigidos pela legislação para caracterizar o documento como idôneo, ou não demonstrariam a vinculação direta e imediata do bem ou serviço adquirido com o processo produtivo ou a atividade-fim da empresa.

Segundo a fiscalização, tais condutas configuraram infração ao disposto no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que disciplinam o regime não cumulativo do PIS e da

COFINS, motivo pelo qual procedeu à glosa integral dos valores questionados, com reflexos no montante a recolher.

O relatório da autoridade fiscal também destacou que a empresa foi devidamente intimada para apresentar documentos e esclarecimentos, tendo atendido parcialmente às solicitações. Em alguns casos, não apresentou documentação complementar ou não sanou inconsistências identificadas, razão pela qual se manteve a glosa.

## **2. Defesa apresentada em primeira instância (Impugnação)**

Regularmente intimada do Auto de Infração e do Relatório Fiscal, a contribuinte apresentou Impugnação, na qual desenvolveu, de forma estruturada, as seguintes teses:

### **2.1. Possibilidade de creditamento extemporâneo**

- A defesa sustentou que não existe vedação legal expressa ao aproveitamento de créditos de PIS e COFINS fora do período de apuração em que ocorreram os fatos geradores que lhes deram origem, desde que respeitado o prazo decadencial de cinco anos para constituição do crédito tributário.
- Argumentou que eventual atraso na apropriação não gera prejuízo ao erário, por não implicar omissão de receitas nem redução indevida da base de cálculo das contribuições.
- Citou precedentes administrativos e judiciais que, em sua visão, reconhecem a viabilidade do aproveitamento de créditos nesse cenário, desde que dentro do prazo decadencial.

### **2.2. Idoneidade da documentação**

- Afirmou ter apresentado documentação fiscal e contábil hábil e suficiente para comprovar o direito ao crédito, inclusive notas fiscais com a descrição dos bens e serviços adquiridos.
- Defendeu que, se a fiscalização entendeu haver inconsistências formais, deveria ter oportunizado a correção ou complementação mediante diligência, em observância ao princípio da verdade material.

### **2.3. Conceito de insumo**

- Invocou o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170, segundo o qual insumo é todo bem ou serviço essencial ou relevante para o desenvolvimento da atividade empresarial.
- Sustentou que os itens cujos créditos foram glosados atendem a esse conceito, sendo indispensáveis ou importantes para sua operação.

## **3. Decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento (Acórdão de Impugnação)**

A DRJ julgou improcedente a impugnação, mantendo integralmente as glosas. Fundamentou a decisão nos seguintes pontos:

### **3.1. Quanto ao creditamento extemporâneo**

- Interpretou que a legislação de regência não contempla a possibilidade de aproveitamento de créditos fora do período de apuração correspondente, exceto nas hipóteses específicas previstas em lei, que não se verificam no presente caso.
- Destacou que a apropriação deve ocorrer no próprio período em que a operação geradora se realiza, não sendo admitida a apropriação tardia.

### **3.2. Quanto à documentação comprobatória**

- Entendeu que o direito ao crédito exige comprovação por documentação fiscal idônea, contendo todos os elementos exigidos pela legislação, e que demonstre de forma clara a relação entre o bem ou serviço adquirido e a atividade da empresa.
- A ausência de qualquer desses elementos compromete a idoneidade da prova, não sendo possível suprir lacunas sem documentação hábil.

### **3.3. Quanto ao conceito de insumo**

Reafirmou que, à luz do entendimento do STJ, é necessário demonstrar a essencialidade ou relevância do bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica, o que não teria sido evidenciado pela contribuinte para parte significativa dos itens glosados.

## **4. Recurso voluntário**

Inconformada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário ao CARF, no qual:

- Reiterou todos os argumentos da impugnação, reafirmando a legalidade do creditamento extemporâneo e a suficiência da documentação apresentada.
- Alegou cerceamento de defesa, afirmando que a DRJ não teria analisado todos os documentos juntados e não oportunizou a correção de eventuais falhas.
- Trouxe à colação precedentes administrativos e judiciais que, segundo sua interpretação, seriam favoráveis à sua tese, especialmente no tocante à flexibilização do prazo para aproveitamento de créditos e ao reconhecimento do conceito amplo de insumo.

É o relatório.

## **VOTO**

Conselheiro José Renato Pereira de Deus – Relator

O recurso é tempestivo, trata de matéria de competência dessa Turma, portanto passa a ser analisado.

### **1. Delimitação da controvérsia**

Cuida-se de Recurso Voluntário interposto por Pianna Comércio Importação e Exportação Ltda., visando à reforma da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento, que manteve a glosa de créditos de PIS e COFINS, apurados sob o regime não cumulativo, relativos ao(s) período(s) de apuração de [inserir datas exatas dos autos].

A fiscalização glosou créditos registrados pela contribuinte sob o fundamento de que:

- parte dos créditos foi aproveitada extemporaneamente, sem observância das condições legais;
- não houve retificação das declarações para inclusão desses créditos;
- a documentação apresentada não seria suficiente para comprovar a não utilização anterior e a efetiva vinculação das aquisições à atividade econômica;
- determinadas aquisições não se enquadrariam no conceito de insumo, nos termos fixados pelo STJ.

O cerne da controvérsia, portanto, envolve:

- (i) a possibilidade de aproveitamento de créditos extemporâneos sem retificação das declarações;
- (ii) a suficiência e idoneidade da prova documental apresentada;
- (iii) o enquadramento das aquisições como insumos;
- (iv) a alegação de cerceamento de defesa.

### **2. Fundamentos legais aplicáveis**

O direito ao crédito de PIS e COFINS no regime não cumulativo está disciplinado no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. O caput desses dispositivos elenca as hipóteses de creditamento, condicionando-o à utilização de bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e vinculados à atividade da empresa.

O § 4º do art. 3º das referidas leis dispõe que o crédito deve ser utilizado no próprio mês da aquisição, admitindo-se o aproveitamento em períodos posteriores apenas nos casos previstos em regulamentação, que exigem retificação da escrituração e das declarações para o devido registro.

No processo administrativo fiscal, a distribuição do ônus probatório segue a regra do art. 373, I, do CPC/2015, cabendo ao sujeito passivo comprovar os fatos constitutivos do seu direito. A jurisprudência administrativa é pacífica em reconhecer que, ausente essa prova, não cabe ao julgador suprir a deficiência por meio de diligências substitutivas.

O art. 18 do Decreto nº 70.235/1972 prevê que a autoridade julgadora poderá determinar diligências, de ofício ou a requerimento, quando as entender necessárias. Trata-se, contudo, de faculdade do julgador, não sendo cabível impor a realização de diligência quando ausente prova mínima do direito alegado.

### **3. Análise da prova documental**

O exame dos autos revela que a contribuinte apresentou, na impugnação, cópias de notas fiscais, planilhas e demonstrativos internos, alegando que os créditos lançados não haviam sido aproveitados anteriormente. No entanto:

- não foram trazidas provas objetivas que demonstrem a ausência de aproveitamento em períodos anteriores;
- não houve comprovação de retificação das declarações (Dacon, DCTF ou EFD-Contribuições) para inclusão dos créditos;
- em diversos documentos, não é possível identificar de forma clara o nexo entre a aquisição e a atividade econômica desenvolvida.

A fiscalização, no Relatório Fiscal, apontou inconsistências na documentação, destacando, por exemplo, a ausência de informações completas em algumas notas fiscais, o que impede o cotejo com a escrituração fiscal e contábil.

### **4. Jurisprudência aplicável**

O Acórdão nº 3402-011.289, sessão de 19/12/2023 — enfrentou questão análoga, envolvendo a tentativa de aproveitamento de créditos extemporâneos sem retificação das declarações. No referido julgado, assentou-se que:

“(...) para que se reconheça o direito ao crédito extemporâneo, é indispensável a comprovação inequívoca de que o crédito não foi aproveitado anteriormente, devendo, preferencialmente, haver retificação das declarações pertinentes, a fim de assegurar a higidez da escrituração e a confiabilidade da apuração tributária. Ausente essa comprovação, mantém-se a glosa.”

Essa orientação se coaduna com a sistemática das contribuições não cumulativas, que pressupõe controle rigoroso da escrituração e da compensação dos créditos, sob pena de comprometimento da fiscalização.

No âmbito judicial, o Tema 779/STJ (REsp nº 1.221.170/PR) firmou a tese de que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância. A

aplicação dessa orientação exige demonstração concreta da imprescindibilidade do bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica da empresa.

### **5. Análise dos argumentos recursais**

#### **5.1 Alegação de cerceamento de defesa**

A recorrente sustenta que teria havido cerceamento de defesa pelo não deferimento de diligência para reanálise dos documentos fiscais apresentados.

Contudo, conforme dispõe o art. 18 do Decreto nº 70.235/1972, a determinação de diligência é faculdade do julgador, condicionada à demonstração da sua efetiva necessidade para o deslinde da causa.

No presente caso, a documentação acostada aos autos não alcança o padrão mínimo de completude e idoneidade que permita inferir a regularidade do crédito, sendo a diligência pretendida substitutiva do ônus probatório que recai sobre a própria contribuinte (art. 373, I, do CPC/2015).

Não configurado cerceamento.

#### **5.2 Aproveitamento extemporâneo de créditos**

A recorrente afirma que a glosa dos créditos foi indevida, pois não houve aproveitamento anterior, e que a legislação não exige obrigatoriamente a retificação das declarações.

Todavia, o § 4º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, combinado com a regulamentação infralegal (à época, IN SRF nº 404/2004 e posteriores), condiciona o aproveitamento extemporâneo a procedimentos que garantam a coerência da escrituração, sendo a retificação das declarações a via ordinária para tanto.

Sem essa retificação, torna-se inviável atestar que os créditos não foram utilizados anteriormente, abrindo espaço para duplicidade de aproveitamento.

O Acórdão CARF nº 3402-011.289 é claro nesse sentido: “a comprovação inequívoca da não utilização anterior, preferencialmente acompanhada de retificação das declarações, é condição para afastar a glosa”.

#### **5.3 Conceito de insumo e vinculação à atividade**

Em relação a determinadas aquisições, a recorrente sustenta que constituiriam insumos essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços.

Entretanto, o exame dos documentos revela a ausência de prova concreta da essencialidade ou relevância, tal como exigido pelo Tema 779/STJ.

A mera emissão de nota fiscal e a alegação genérica de uso na atividade não bastam. É imprescindível demonstrar, com elementos técnicos ou contábeis, como o bem ou serviço é indispensável para o desenvolvimento da atividade econômica.

Na ausência dessa demonstração, não se pode reconhecer o crédito.

#### **5.4 Idoneidade e suficiência documental**

O conjunto probatório contém lacunas significativas:

- notas fiscais sem detalhamento suficiente para vinculação direta à atividade;
- ausência de comprovação de que os créditos não foram aproveitados em períodos anteriores;
- inexistência de relatórios ou laudos que atestem a utilização dos bens/serviços como insumos.

A jurisprudência administrativa é uniforme em exigir documentação idônea e contemporânea aos fatos geradores, apta a permitir o controle fiscal. Documentos internos ou produzidos posteriormente ao lançamento, desacompanhados de comprovação externa, não suprem tal exigência.

#### **6. Conclusão fundamentada**

Diante do exposto, restam demonstrados:

- Inexistência de cerceamento de defesa, pois a diligência pleiteada não se destinava a esclarecer ponto obscuro ou controvertido, mas sim a substituir o ônus probatório do contribuinte.
- Aproveitamento extemporâneo sem retificação das declarações ou prova inequívoca da não utilização anterior, o que impede o reconhecimento do crédito.
- Ausência de comprovação da essencialidade ou relevância das aquisições, inviabilizando o enquadramento como insumos segundo o Tema 779/STJ.
- Deficiência documental que compromete a idoneidade da prova.

#### **7. Dispositivo**

Assim, o voto em rejeitar a preliminar de cerceamento do direito de defesa e negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**José Renato Pereira de Deus**

