



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10325.000159/2005-38
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9303-013.724 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 16 de março de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado VIENA SIDERURGICA S.A.

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

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

PER/DCOMP. CRÉDITO. COFINS. NOTA FISCAL ENTRADAS
COMPLEMENTARES. DIFERENÇAS DE PREÇO E PESO.
COMPROVAÇÃO

As notas fiscais complementares de entrada emitidas pelo próprio sujeito passivo, referentes à aquisição de insumos (carvão vegetal) são aptas a respaldar a existência de crédito de Contribuição para o PIS/PASEP e de COFINS, desde que os respectivos pagamentos sejam devidamente confirmados pelos registros fiscais e contábeis na escrituração do contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso. No mérito, deu-se provimento ao recurso, por maioria de votos, vencidas as Conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Erika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe negaram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Valcir Gassen, Vinicius Guimaraes, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em Exercício). Ausente a Conselheira Liziane Angelotti Meira, substituída pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela **Fazenda Nacional**, contra a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 3402-007.423**, de 23/06/2020 (fls. 1.006 a 1.016)¹, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, da Terceira Seção de julgamento do CARF, que **deu parcial provimento** ao Recurso Voluntário apresentado.

Breve síntese do processo

O processo trata de **Pedido de Ressarcimento** do crédito de COFINS não cumulativa - mercado externo, referente ao 4º trimestre/2004, com fundamento na Lei n. 10.833, de 2003, conforme pleito à fl. 4, com protocolo datado de 24/2/2005. Posteriormente ao Pedido (PER), o interessado registrou também diversas Declarações de Compensação (DCOMP), objetivando extinguir os débitos declarados mediante a compensação com o crédito pleiteado.

Conforme Informação Fiscal de fls. 675 a 686, que embasou o **Despacho Decisório** de fls. 687 a 688, o deferimento parcial do pedido se deu basicamente em virtude de irregularidades constatadas em diversas Notas Fiscais Complementares (emitidas pelo próprio contribuinte), referentes à aquisição do insumo “carvão vegetal”.

Cientificado do Despacho Decisório, o contribuinte apresentou **Manifestação de Inconformidade** (fls. 706 a 720), requerendo o reconhecimento integral do direito creditório calculado com base nas Notas Fiscais de Entrada Complementares, de sua própria emissão (e não nas emitidas pelo fornecedor do insumo “carvão vegetal”). Alega que as notas fiscais complementares são por ele emitidas com o objetivo de regularizar os quantitativos e preços constantes dos documentos originalmente expedidos pelos fornecedores.

O recurso foi apreciado pela **DRJ/Fortaleza/CE**, que proferiu o **Acórdão n.º 08-16.621**, de 24/11/2009 (fls. 770 a 777), considerando **improcedente** a Manifestação de Inconformidade. Na decisão, a Turma concluiu que a possibilidade de descontar créditos de COFINS fica condicionada à comprovação dos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados à pessoa jurídica, e que a mera emissão, pelo próprio comprador, de Nota Fiscal de Entrada Complementar, sem outros elementos de prova, é insuficiente para que se faça jus ao crédito sobre os referidos insumos (aquisição de carvão vegetal).

Cientificado do Acórdão da DRJ, o contribuinte apresentou **Recurso Voluntário** (fls. 779 a 794), alegando, em síntese, que: (a) o procedimento por ela adotado de emissão de Notas Fiscais Complementares, quando do recebimento de mercadorias com diferença de preço e peso, é referendado pela Secretaria de Fazenda do Maranhão e por outras Unidades da Federação, sendo um procedimento regular que ocorre na aquisição de carvão; (b) não há exigência legal que determine que o próprio fornecedor da mercadoria emita a Nota Fiscal Complementar, como exigido pela Fiscalização; e (c) a Informação Fiscal anexa ao Despacho Decisório em nenhum momento sustenta que os valores das Notas Fiscais Complementares não teriam sido efetivamente pagos aos fornecedores, tratando-se de argumentação veiculada apenas pela decisão DRJ. Anexa ainda documentos contábeis que indicariam que esses gastos com aquisição do carvão registrados nas Notas Fiscais complementares foram efetivamente incorridos.

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

Os autos, então, vieram ao CARF para julgamento do Recurso Voluntário, sendo submetidos à apreciação da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção, que proferiu o **Acórdão nº 3402-007.423**, de 23/06/2020, por meio do qual se **deu parcial provimento** ao Recurso Voluntário apresentado, tendo o Colegiado decidido afastar a motivação do Despacho Decisório na parte que procedeu à negativa parcial do crédito referente às Notas Fiscais Complementares emitidas pelo próprio Contribuinte, cabendo à Fiscalização proceder com a verificação da validade do crédito tomado pelo Sujeito Passivo (verificação do efetivo pagamento ou creditamento dos valores aos fornecedores, verificação dos livros fiscais e contábeis).

Da matéria submetida à CSRF

Cientificada do Acórdão nº **3402-007.423**, de 23/06/2020, a **Fazenda Nacional** apresentou Recurso Especial (fls. 1.018 a 1.026) apontando divergência jurisprudencial no que diz respeito às “Notas Fiscais Complementares emitidas pela própria empresa, para fins de aproveitamento de crédito de COFINS”, indicando como paradigma da divergência o Acórdão n. 3101-000.948.

No exame de admissibilidade, verificou-se que no **Acórdão recorrido** o Colegiado entendeu que a Nota Fiscal Complementar, ainda que emitida pelo próprio Sujeito Passivo que se utiliza dos créditos não cumulativos das contribuições, não pode ser meramente descartada pela Fiscalização, sendo um documento capaz de identificar uma operação que ocorreu de fato (aquisição de mercadoria de fornecedor a maior que o valor indicado na nota fiscal de saída); e, de outro lado, no **Acórdão paradigma** ficou decidido que Notas Fiscais Complementares, emitidas pela própria parte, não são documentos hábeis para comprovar créditos e não se amoldam a um procedimento regular.

Em adição, detectou-se identidade fática entre os julgados confrontados, pois ambas as decisões tratam de Pedido de Ressarcimento de créditos de contribuições não cumulativas, parcialmente deferidos em razão de irregularidades constatadas em Notas Fiscais Complementares, emitidas pela própria parte, na aquisição do insumo carvão vegetal. Com tais considerações tecidas, em 21/09/2020, no **Despacho de Admissibilidade** de Recurso Especial da 4ª Câmara / 3ª Seção do CARF às fls. 1.037 a 1.040, o Presidente da 4ª Câmara **deu seguimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Cientificada do Despacho de Admissibilidade acima, o Contribuinte **não** apresentou **Contrarrrazões**, conforme Despacho de fl. 1.046.

O processo, então, foi distribuído, por sorteio, a este Conselheiro, em 20/10/2022, para dar seguimento à análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o relatório.

Fl. 4 do Acórdão n.º 9303-013.724 - CSRF/3ª Turma
Processo n.º 10325.000159/2005-38

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator.

Do Conhecimento

O Recurso Especial interposto pela **Fazenda Nacional** é tempestivo e atende os requisitos dispostos no art. 67 e seguintes do RICARF, conforme consta do Despacho de Exame de Admissibilidade do Recurso Especial - 4ª **Câmara**, sendo evidente a divergência jurisprudencial para a matéria suscitada, pelo que cabe endossar a admissibilidade, nos seus termos e fundamentos.

Vê-se claramente que os arestos confrontados (recorrido e paradigmas) tratam da mesma situação, alcançando resultados diametralmente opostos. Portanto, voto pelo **conhecimento** do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Do Mérito

A matéria trazida à cognição deste Colegiado resume-se à suficiência (ou não) da apresentação de “*Notas Fiscais Complementares, emitidas pela própria empresa, para fins do direito ao aproveitamento de crédito de COFINS, regime não cumulativo*”.

O cerne do debate versa sobre a análise de situação em que a Nota Fiscal Complementar emitida pela própria siderúrgica (adquirente das mercadorias), para ajuste do peso do carvão vegetal adquirido (aferido no momento da chegada da mercadoria) quando diferente da quantidade constante da Nota Fiscal original, buscando verificar se tais notas fiscais complementares seriam documentos hábeis para comprovação do direito ao crédito de COFINS não cumulativa.

O contribuinte entende que não é necessária a emissão de nota fiscal pelo fornecedor dos insumos adquiridos, bastando, para tanto, que a falta seja suprida com nota fiscal do próprio adquirente.

No entanto, na visão do Fisco, a Nota Fiscal Complementar emitida pelo próprio adquirente não pode ser admitida como um documento hábil a demonstrar o crédito. Confira-se trecho da Informação Fiscal (fl. 684):

“7. No Termo de Verificação Fiscal elaborado pelo NUFIS, juntado às fls. 467-470 do processo volume III, consta ali informado, entre outras informações:

a) que o contribuinte no ano-calendário de 2004 adotou como regime de tributação o Lucro Real;

b) que o NUFIS em procedimento fiscal (...), **constatou irregularidades em diversas Notas Fiscais Complementares de aquisição do insumo carvão**, relativas aos meses de outubro a dezembro/2004, (...), **haja vista terem sido emitidas pelo próprio contribuinte sob o pretexto de haver recebido mercadorias em montantes superiores aos informados nas Notas fiscais de Vendas emitidas pelo fornecedores**; entendendo o NUFIS que **11111** tendo ocorrido efetivamente o recebimento a maior o correto seria o próprio fornecedor emitir regularmente a Nota Fiscal Complementar, uma vez que o documento hábil que ampara a apuração de créditos para o PIS/Pasep e para a COFINS, no caso da aquisição de insumos no mercado interno, é a Nota Fiscal regularmente emitida pelo fornecedor da mercadoria ou pelo prestador do serviço, procedendo, assim, à glosa do crédito da COFINS não cumulativa. (...)” (*grifo nosso*)

No Acórdão da DRJ restou assentado que (fl. 774) que:

“(…) De acordo com o Termo de Verificação Fiscal que serviu de base para o Despacho Decisório, após verificação das Notas Fiscais de aquisições de bens e serviços utilizados como insumos, que tenham gerado direito ao crédito pleiteado, constataram-se irregularidades em diversas notas fiscais complementares de aquisição do insumo carvão (...). Tais notas fiscais foram emitidas pelo próprio beneficiário do crédito. A autoridade fiscal aponta tal fato como irregular, o que é certo, vez que o instrumento hábil para comprovação de custos e/ou despesas é a nota fiscal (ou documento equivalente) emitida pelo fornecedor de tais bens ou serviços”.

Já no Acórdão recorrido, a Turma julgadora consignou (fl. 1.011) que:

“(…) A situação vivenciada pela Recorrente é reiterada para os adquirentes de *commodities* como o carvão: no momento da pesagem das mercadorias para a emissão da nota fiscal de entrada, as empresas adquirentes das mercadorias identificam uma diferença no peso das mercadorias que entraram no seu estabelecimento em relação à nota fiscal de saída emitida pelo fornecedor. Quando a nota fiscal original indica um peso inferior àquele que efetivamente chegou ao estabelecimento, as empresas adquirentes emitem uma nota fiscal complementar para regularizar o valor a ser pago ao fornecedor”.

Conclui-se ainda no acórdão recorrido que caberia à Fiscalização aprofundar a análise, para verificar se houve ou não o pagamento do valor da nota complementar, uma vez que isso foi objeto de alegação no Recurso Voluntário.

Entretanto, como o caso sob análise versa sobre Pedido de Ressarcimento de crédito de COFINS (e não sobre lançamento de crédito tributário mediante auto de infração), o ônus probatório da existência e da liquidez do crédito utilizado na compensação é endereçado ao contribuinte, pelo que não se pode acatar a simples alegação de que bastaria um documento de emissão do próprio postulante ao crédito, alterando valores constantes na nota fiscal emitida pelo fornecedor, para ampliar unilateralmente seu espectro de crédito. A liquidez e a certeza da prova incumbem ao contribuinte, que deveria, em sua Manifestação de Inconformidade contrapor de forma cabal os argumentos apresentados pela auditoria fiscal.

Como prega o art. 170 do Código Tributário Nacional, a compensação demanda invocação de créditos líquidos e certos. Adicione-se que o art. 373,1, do Código de Processo Civil/2015 atribui o ônus da prova ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito.

No caso, verifica-se que na própria decisão da DRJ já se indicou a impossibilidade de prova única por documento próprio (emissão da Nota Fiscal de Entrada complementar, ainda que esta possa ser aceita por fiscalizações estaduais (fls. 774/775):

“(…) A mera emissão, pelo próprio comprador, de nota fiscal de entrada - complementar, não faz prova do que a legislação exige para que se faça jus ao crédito sobre os referidos insumos.

Importante frisar que, conforme Termo de Verificação Fiscal a fiscalização fez um levantamento e detectou irregularidades na aquisição do insumo carvão. Tal fato não implica, *per si*, convalidação de todos os registros contábeis da recorrente, tais como a efetiva entrada/consumo do insumo carvão vegetal e o pagamento das quantias excedentes de carvão vegetal que deram causa à emissão de nota fiscal complementar. **Não constam, do presente processo, declarações/documentos emitidos pelos fornecedores (carvoeiros) que lastreiem as notas fiscais complementares glosadas pela fiscalização.** Como dito pelo contribuinte, a legislação do imposto de renda admite como meios de prova documentos outros, os quais, no entanto, não foram trazidos ao processo.

Ressalte-se que, em momento algum o Termo de Verificação Fiscal faz alusão a possíveis pagamentos referentes às notas fiscais glosadas. Cumpre ressaltar que o Interessado poderia ter apresentado os comprovantes de pagamento correspondentes às notas fiscais glosadas, como elemento de prova do fato alegado.

O contribuinte anexa alguns documentos à impugnação, sem entretanto relacioná-los de forma precisa com os quantitativos e valores das notas fiscais complementares glosadas. Para ser considerada de forma incontestável, a prova trazida na impugnação ou manifestação de inconformidade, necessita contrapor de forma cabal os argumentos alegados na auditoria fiscal. É bom frisar que o art. 333,1, do Código de Processo Civil atribui o ônus da prova ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito”. (*grifo nosso*)

Como exposto, em função de se tratar de pleito de crédito, para amparar as notas fiscais complementares unilateralmente emitidas pelo postulante ao crédito, deveria, no mínimo, haver comprovação do pagamento do carvão adquirido, ou da efetividade da operação.

Entendo que, ocorrido efetivamente o recebimento a maior do carvão, o correto seria o próprio fornecedor emitir regularmente a respectiva Nota Fiscal Complementar, uma vez que o documento hábil que ampara a apuração de créditos para a COFINS não cumulativa, no caso da aquisição de insumos no mercado interno, é a Nota Fiscal regularmente emitida pelo fornecedor da mercadoria ou pelo prestador do serviço. Não ocorrendo desta forma, as notas fiscais de entrada emitidas pelo próprio Sujeito Passivo serão aptas a respaldar a existência de crédito de PIS e da COFINS somente quando os respectivos pagamentos forem devidamente confirmados pelos registros fiscais e contábeis da escrituração do Contribuinte, comprovando-se a regularidade do pagamento, e, por decorrência, do crédito.

Assim, concordando com as considerações tecidas no Acórdão n.º 08-16.621, de 24/11/2009, proferido pela DRJ em Fortaleza/CE, caberia ao Sujeito Passivo trazer o aprofundamento das provas dos pagamentos junto ao Recurso Voluntário (registro nos Livros fiscais e contábeis). Tais circunstâncias, mesmo permeando a argumentação de defesa, não foram objeto de prova trazida aos autos, sendo a negativa de crédito pela ausência de liquidez e certeza.

Nesse cenário, o acórdão recorrido, entendendo que a fiscalização usou fundamentos insuficientes para refutar o crédito alegado, paradoxalmente acabou por reconhecer o crédito à míngua de provas de sua liquidez e certeza, ainda que tenha condicionado tal requerimento à reanálise por parte da unidade preparadora da RFB.

Tivemos a oportunidade de relatar três processos do mesmo contribuinte, em circunstâncias análogas (notas fiscais complementares emitidas pela própria adquirente em operações de compra de carvão vegetal), nos **Acórdãos 3401-004.450, 451 e 452**. Naquela ocasião, o colegiado unanimemente decidiu:

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. Nos processos relativos a ressarcimento tributário, incumbe ao postulante ao crédito o dever de comprovar efetivamente seu direito. (Acórdãos 3401-004.450, 451 e 452, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânimes, sessão de 22.mar.2018, presentes ainda os Cons. Robson José Bayerl, André Henrique Lemos, Marcos Roberto da Silva, Tiago Guerra Machado, Felon Moscoso de Almeida, Renato Vieira de Ávila e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco).

Em tais casos, recorro que o processo foi duas vezes convertido em diligência (a meu ver indevidamente, pois não cabe diligência para suprir ônus probatório a cargo das partes), sem que fosse adicionada prova de pagamento, Pelo contrário, Na segunda diligência admitiu o

contribuinte que não tinha como relacionar as notas fiscais complementares com os débitos dos extratos bancários, propugnado pela prova amostral sem individualização.

Outros processos de teor idêntico, do mesmo sujeito passivo, tiveram igual desfecho unânime neste CARF, em outras turmas ordinárias (v.g., 3101-000.948, de 11.nov.2011).

E foram nesse mesmo sentido proferidas recentes decisões no âmbito desta 3ª Turma da CSRF, em processos da mesma empresa, nos **Acórdãos n. 9303-011.920 a 929**, todos julgados em Sessão de 14/09/2021:

“PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITO. NOTAS FISCAIS DE ENTRADA COMPLEMENTARES. DIFERENÇA DE PESO. PAGAMENTO. COMPROVAÇÃO. As notas fiscais de entrada emitidas pelo próprio Sujeito Passivo, referentes á aquisição de insumos, são aptas a respaldar a existência de crédito de PIS e da COFINS, somente quando os respectivos pagamentos forem devidamente confirmados pelos registros contábeis da escrituração do Contribuinte.” (Acórdãos 9303-011.920 a 929, Rel. Cons. Tatiana Midori Migiyama, qualidade, vencidas a relatora e os Cons. Valcir Gassen, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, Red. Designado Cons. Luiz Eduardo de Oliveira Santos) (Presentes ainda os Cons. Rodrigo da Costa Possas, Rodrigo Mineiro Fernandes, Jorge Olmiro Lock Freire e Rodrigo da Costa Pôssas).

Perceba-se, em síntese, que assegurar o direito de crédito ao desamparo de prova de liquidez e certeza, sob o argumento de que teria a fiscalização que provar a inconsistência de nota fiscal complementar emitida pelo próprio postulante ao crédito, sem guarida em outros documentos ou em comprovação de pagamento, não parece sequer ter sido o que desejou implementar o acórdão recorrido, que apenas superou o fundamento inicial do despacho decisório, remetendo à unidade local da RFB para um novo exame (que parece ser algo entre uma diligência e uma anulação de despacho decisório, o que não resta conclusivo pelo teor do recorrido).

De qualquer modo, não nos afigura razoável entender que a simples apresentação de notas complementares emitidas pelo postulante ao crédito lhe assegure o direito a tal crédito. E a inexistência de provas da liquidez e da certeza do crédito poderia ensejar três cenários: (a) a negativa do crédito, por carência probatória a cargo do postulante (o que entendemos correto, e é unânime em várias turmas ordinárias do CARF); (b) a concessão do crédito, por entender ter havido falha na fundamentação do despacho decisório, sem sequer checar sua liquidez e certeza (o que não parece ser o posicionamento de nenhuma instância julgadora no presente processo); ou (c) o prosseguimento da análise, permitindo que o contribuinte tenha nova oportunidade de provar a liquidez e a certeza de seu direito creditório, nesta fase recursal (diante de falha que teria havido na fundamentação do despacho decisório, o que pode ser o desejado pelo acórdão recorrido).

Diante desses cenários, entendemos correta a negativa de crédito, tendo em conta que o contribuinte não se desincumbiu do ônus de provar a liquidez e a certeza do crédito pleiteado.

Conclusão

Por todo o acima exposto, voto por **conhecer** do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para no mérito, **dar-lhe provimento**, reformando-se o Acórdão recorrido, para manter o Despacho Decisório nos termos definidos pela decisão de piso (DRJ/FOR).

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan