



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



**Processo nº** 10325.000952/2010-02  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-007.424 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de junho de 2020  
**Recorrente** VIENA SIDERURGICA S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

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

NOTA FISCAL COMPLEMENTAR. DIFERENÇA DE PREÇO E PESO.

Descabida a interpretação geral trazida pela fiscalização no sentido de que a nota fiscal complementar sempre deve ser emitida pelo fornecedor da mercadoria. A depender das peculiaridades da operação, possível que seja atribuído ao próprio adquirente da mercadoria o encargo de elaborar a nota fiscal complementar no momento da entrada, para respaldar a operação.

RESTITUIÇÃO. DESCONSTITUIÇÃO DA CAUSA ORIGINAL. NOVO DESPACHO DECISÓRIO.

Com a desconstituição da causa original do despacho decisório, cabe à autoridade fiscal de origem apurar, por meio de novo despacho devidamente fundamentado, a liquidez e certeza do crédito pleiteado o sujeito passivo quanto ao item glosado “Nota Fiscal Complementar”.

PRODUTOS SUJEITOS AO REGIME MONOFÁSICO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal autorizadora de tomada de créditos sobre compras de produtos monofásicos, adquiridos com alíquota zero (art. 2º e 3º das Leis nº10.637/2003 e 10.833/2003).

Recurso Voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reformar o despacho decisório especificamente no item “NF's Complementares” para que, afastado o fundamento quanto a legitimidade probatória da nota fiscal complementar, seja analisada a liquidez e certeza do crédito pleiteado. Vencidos os Conselheiros Maria Aparecida Martins de Paula e Pedro Sousa Bispo que negavam provimento ao recurso por insuficiência de provas.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo Mineiro Fernandes, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Sílvia Rennan do Nascimento Almeida, Renata da Silveira Bilhim e Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada). Ausente a Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz.

## Relatório

Trata-se de Pedido de Ressarcimento de COFINS Não Cumulativa/Exportação referente ao 4º trimestre de 2007, ao qual foram vinculadas declarações de compensação. Foi proferido Despacho Decisório que reconheceu em parte o direito creditório (e-fls. 1.428/1.448), sendo glosadas as seguintes parcelas (e-fl. 1.443):

| Demonstrativo das Glosas do 3º T/2007 |                  |            |                  |            |                  |            |
|---------------------------------------|------------------|------------|------------------|------------|------------------|------------|
| Itens                                 | Julho            |            | Agosto           |            | Setembro         |            |
|                                       | Gasto a estornar | Cofins     | Gasto a estornar | Cofins     | Gasto a estornar | Cofins     |
| NF's Complementares                   | 1.278.551,71     | 97.169,93  | 1.763.239,48     | 134.006,20 | 2.040.208,72     | 155.055,86 |
| Combustível e Lubrificante            | 637.006,27       | 48.412,48  | 811.463,76       | 61.671,25  | 843.076,06       | 64.073,78  |
| EPI e Medicamentos                    | 47.806,92        | 3.633,33   | 45.984,58        | 3.494,83   | 41.287,53        | 3.137,85   |
| Pneus e Câmaras                       | 71.888,00        | 5.463,49   | 34.549,00        | 2.625,72   | 30.316,00        | 2.304,02   |
| Peças e Serviços (Manutenção)         | 855.837,35       | 65.043,64  | 864.763,08       | 65.721,99  | 967.609,47       | 73.538,32  |
| Totais                                | 2.891.090,25     | 219.722,86 | 3.519.999,90     | 267.519,99 | 3.922.497,78     | 298.109,83 |

Inconformada, a empresa apresentou Manifestação de Inconformidade julgada parcialmente procedente para reconhecer que “os dispêndios com serviços “manutenção de instalações industriais” e “manutenção de máquinas e equipamentos” dão direito a crédito” (e-fl. 2.074). Com isso, foram revertidas em parte das glosas referentes ao item “Peças e Serviços (Manutenção)”. O acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. Somente podem ser considerados insumos, os bens ou serviços intrinsecamente vinculados à produção de bens, não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas.

NOTA FISCAL COMPLEMENTAR. CRÉDITO. PIS/PASEP. COFINS. A nota fiscal complementar emitida pela própria interessada não é apta, de *per si*, a comprovar a efetiva saída do produto da vendedora e, portanto, suficiente para ensejar o direito ao creditamento da contribuição.

COMBUSTÍVEIS. LUBRIFICANTES. PNEUS. CÂMARAS DE AR. Os referidos produtos não são insumos do processo industrial da interessada, uma vez que são utilizados em veículos para o transporte interno de matérias-primas e de produtos acabados, que não se confunde com as operações fabris que dão origem aos produtos industrializados.

SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE INSTALAÇÕES INDUSTRIAIS. As despesas com serviços de manutenção de máquinas e equipamentos e serviços de manutenção de instalações industriais diretamente responsáveis pela produção dos bens destinados à venda geram direito a créditos de PIS/Pasep e Cofins.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte Direito Creditório Reconhecido em Parte (e-fl. 2.056)

Intimado desta decisão em 31/01/2017 (e-fl. 2.077), a empresa apresentou Recurso Voluntário em 13/02/2017 (e-fls. 2.118/2.130) alegando, em síntese:

(i) a validade dos créditos tomados sobre as notas fiscais complementares. Sustenta que o procedimento por ela adotado de emissão de notas fiscais complementares quando do recebimento de mercadorias com diferença de preço é referendado pela Secretaria de Estado da Fazenda do Maranhão e por outras unidades da federação, sendo um procedimento regular que ocorre na aquisição de carvão. Não há exigência legal que determine que o próprio fornecedor da mercadoria emita a nota fiscal complementar, como exigido pela fiscalização, inexistindo qualquer fundamento legal para a exigência trazida no Despacho Decisório. Indica ainda que o Termo de Verificação Fiscal anexo ao Despacho Decisório em nenhum momento sustenta que os valores das notas complementares não teriam sido efetivamente pagos aos fornecedores, tratando-se de argumentação veiculada apenas pela r. decisão recorrida. De toda forma, a empresa anexa documentos contábeis que indica que esses gastos com o carvão vegetal registrado nas notas complementares foram incorridos pela empresa.

(ii) a validade dos créditos de insumos de combustíveis e lubrificantes e os pneus e câmaras de ar, vez que não cabe restrição ao crédito de produtos monofásicos.

Em seguida, os autos foram direcionados a este Conselho para julgamento.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e merece ser conhecido, passando a análise segregada de seus argumentos.

## **I – DAS NOTAS FISCAIS COMPLEMENTARES**

A primeira questão que cabe ser analisada nos presentes autos é a verificação se as notas fiscais complementares emitidas pela própria Recorrente, na condição de adquirente do

carvão vegetal, seriam documentos hábeis para comprovar o crédito de PIS e COFINS não cumulativos. Não se discute, portanto, que o carvão seria um insumo da empresa. Contudo, quando do recebimento das mercadorias, ao ser identificada uma diferença no peso, a empresa procedia com a emissão de nota fiscal complementar para documentar a operação de aquisição do carvão vegetal.

Na visão da fiscalização, a nota fiscal complementar emitida pelo próprio adquirente não pode ser admitida como um documento hábil a demonstrar o crédito. O fundamento da fiscalização pode ser depreendido do despacho decisório:

#### 5.1 - Notas fiscais complementares

"A empresa VIENA SIDERÚRGICA S/A emitia notas fiscais complementares de entradas das eventuais diferenças no valor do custo de aquisição do insumo CARVÃO VEGETAL, conforme relação de notas fiscais complementares, apresentada pela empresa, fls. 538 a 546; e cópias de notas fiscais emitidas pela mesma, fls. 549, 551, 552, 555 a 559, 561 a 563."

**"Tais aquisições não servem para aproveitamento no cálculo da COFINS não-cumulativa, isto porque se funde, no contribuinte, o sujeito emitente e destinatário do documento fiscal. Afasta-se a pretensão do contribuinte em calcular créditos sobre essas aquisições, porque deveria, o próprio fornecedor, emitir regularmente a respectiva nota fiscal complementar, documento hábil para lastrear o cálculo dos créditos para a COFINS não-cumulativa e prevenir a escrituração da receita de vendas."**

"Constatadas as irregularidades apontadas no reconhecimento dos montantes mensais do custo do insumo CARVÃO, ao não excluir, quando da apuração do valor do crédito presumido, as parcelas sobre as quais houve emissão de notas fiscais complementares e a produção do próprio contribuinte. Para esse período, procedemos à glosa de todas as notas fiscais complementares de entrada do insumo, conforme a RELAÇÃO DE NOTAS FISCAIS COMPLEMENTARES e Balancete Analítico, apresentados pela empresa, que resultou nos valores glosados, abaixo demonstrado:" (e-fls. 1.439/1.440 – grifei)

Observa-se que a fiscalização não trouxe qualquer fundamento legal ou normativo para a sua exigência no sentido de que as notas fiscais complementares devem necessariamente ser emitidas pelos fornecedores das mercadorias para serem admitidas como meios hábeis a demonstrar a operação para fins de creditamento do PIS e da COFINS.

Não se ignora que a legislação do PIS e da COFINS exige que os custos e despesas incorridos que ensejam o direito de crédito sejam **pagos ou creditados** por pessoas jurídicas domiciliadas no país. Nos termos do art. 3º, §3º, II, das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003:

Art. 3º (...) § 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

**II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;**

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei. (grifei)

Contudo, um documento fiscal emitido pelo próprio adquirente dos bens, leia-se, que não tenha sido emitido pelo próprio fornecedor, não invalida automaticamente a tomada do crédito do PIS e da COFINS não cumulativos como pretendido pela fiscalização, não demonstrando que os valores não teriam sido pagos ou creditados a fornecedor domiciliado no país como exigido pela legislação. Necessário confirmar eventuais peculiaridades na operação do sujeito em relação aos documentos contábeis e fiscais que os respaldam.

Com efeito, como identificado na Solução de Consulta COSIT n.º 4/2017 ao tratar das contribuições não cumulativas, “*a emissão de nota fiscal pela pessoa jurídica tem caráter instrumental e probatório em relação ao fato gerador da contribuição, gerando contra ela presunção relativa de veracidade de seus dados, aplicável pelo fisco, a seu critério, inclusive no caso de irregularidade na emissão.*” Contudo, no presente caso, a fiscalização sequer considerou que a nota fiscal complementar emitida pela Recorrente seria um documento fiscal capaz de ser dotado de presunção relativa de veracidade, não enfrentando os dados nela indicados. Com efeito, as notas fiscais complementares emitidas foram desconsideradas pelo simples fato de terem sido emitidas pela Recorrente na condição de adquirente das mercadorias, sendo que o procedimento correto seria a emissão dessa nota complementar pelos próprios fornecedores.

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.

Essa nota fiscal complementar é passível de ser emitida em conformidade com as orientações ditadas pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ por meio do Convênio S/Nº, de 15/12/1970 e do Convênio/SINIEF 06/89:

- **Convênio S/Nº, de 15/12/1970**

Art. 21. A **Nota Fiscal**, além das hipóteses previstas no artigo anterior, **será também emitida:** (...)

III - **na regularização em virtude de diferença de preço ou de quantidade das mercadorias, quando efetuada no período de apuração dos respectivos impostos em que tenha sido emitida a Nota Fiscal originária;** (...)

§ 3º Nas hipóteses dos incisos III e IV, se a regularização não se efetuar dentro dos prazos mencionados, a Nota Fiscal será também emitida, sendo que as diferenças dos impostos devidos serão recolhidas em guias especiais, com as especificações necessárias da regularização; na via da Nota Fiscal presa ao talonário deverá constar essa circulação, mencionando-se o número e a data da guia de recolhimento.

(...)

Art. 54. **O contribuinte, excetuado o produtor agropecuário, emitirá nota fiscal sempre que em seu estabelecimento entrarem bens ou mercadorias, real ou simbolicamente:**

**I - novos ou usados, remetidas a qualquer título por particulares, produtores agropecuários ou pessoas físicas ou jurídicas não obrigados à emissão de documentos fiscais;**

(...)

**Art. 56. Na hipótese do artigo 54 a nota fiscal será emitida, conforme o caso:**

**I - no momento em que os bens ou as mercadorias entrarem no estabelecimento;**

II - no momento da aquisição da propriedade, quando as mercadorias não devam transitar pelo estabelecimento do adquirente;

III - antes de iniciada a remessa, nos casos previstos no seu § 1º.

Parágrafo único. A emissão da nota fiscal, na hipótese do item 1 do § 1º do artigo 54, não exclui a obrigatoriedade da emissão da Nota Fiscal de Produtor. (sem grifos no original)

- Convênio/SINIEF 06/89

**Art. 4º Além das hipóteses previstas neste Convênio, será emitido documento correspondente:**

(...)

**II - na regularização em virtude de diferença de preço, quando efetuada no período de apuração dos respectivos impostos em que tenha sido emitido o documento original;** (Nova redação dada ao inciso III do art. 4º pelo Ajuste 01/89, efeitos a partir de 02.05.89.)

Parágrafo único. Nas hipóteses previstas nos incisos II e III deste artigo, se a regularização não se efetuar dentro dos prazos mencionados, o documento fiscal será, também, emitido, sendo que o imposto devido será recolhido em guia especial com as especificações necessárias à regularização, devendo constar no documento fiscal o número e a data da guia de recolhimento.

O Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto n.º 4.544/2002, vigente à época dos fatos geradores envolvidos nos presentes autos, igualmente traz uma previsão admitindo a emissão de nota fiscal na hipótese de identificação de diferença de preço ou quantidade:

Art. 333. A Nota Fiscal, modelos 1 ou 1-A, será emitida: (...)

XII - no destaque que deixou de ser efetuado na época própria, ou que foi efetuado com erro de cálculo ou de classificação, ou, ainda, **com diferença de preço ou de quantidade;** (...)

§ 5º Nas hipóteses dos incisos XI e XII do caput, a nota fiscal não poderá ser emitida depois de iniciado qualquer procedimento fiscal, adotado o mesmo critério quanto aos demais incisos se excedidos os prazos para eles previstos.

Observa-se que os dispositivos acima transcritos não evidenciam, com veemência, que esse documento complementar deve ser necessariamente emitido pelo fornecedor da mercadoria (estabelecimento do qual saiu a mercadoria).

Inclusive, a emissão da nota fiscal complementar pelo estabelecimento adquirente das mercadorias é uma interpretação autorizada, por exemplo, pela Secretaria de Fazenda do Estado de Minas Gerais, como se depreende da Consulta de Contribuinte SEFAZ n.º 78

(Publicado no DOE - MG de 09/05/2012), em especial em se tratando de fornecedor produtor rural para o qual consta dispensa de escrituração de nota fiscal complementar:

ICMS - DOCUMENTO FISCAL - NOTA FISCAL - EMISSÃO COM ERRO DE QUANTIDADE

ICMS – DOCUMENTO FISCAL - NOTA FISCAL - EMISSÃO COM ERRO DE QUANTIDADE- **Na hipótese de emissão de documento fiscal que consigne quantidade de mercadoria superior ao da efetiva operação, o destinatário deverá escriturar o documento fiscal** e apropriar-se do respectivo crédito, se for o caso, pelo valor real da operação, fazendo constar essa circunstância na coluna "Observações" do livro Registro de Entrada e comunicar o fato ao remetente, por meio de correspondência, em cumprimento ao disposto no item 4 da Instrução Normativa DLT/SRE nº 03/92.

EXPOSIÇÃO:

A Consulente, com apuração pelo regime de débito e crédito, informa exercer atividade de comércio e exportação de café.

Aduz adquirir café cru em grão no mercado interno, produto este que é rebeneficiado em armazém geral terceirizado, onde também armazena para posterior revenda nos mercados interno e externo.

**Argumenta que, no momento da entrada do café no armazém geral, eventualmente é constatada divergência de quantidade para mais ou para menos em relação à nota fiscal que acobertou a remessa.**

**Acrescenta que, quando celebra contrato de compra de café com cooperativa, emite a nota fiscal e efetua o pagamento devido em face de tal contrato, sendo que o peso do produto somente é verificado quando ocorre a entrada do café no armazém geral.**

Isto posto,

CONSULTA:

**1 – Está correta a emissão de nota fiscal em relação ao acréscimo de peso, uma vez que a Consulente efetua o pagamento referente a este acréscimo?**

**2 – Caso positiva a resposta à questão anterior, terá que emitir nota fiscal destinada ao armazém geral para remessa simbólica do café constante da diferença encontrada?**

(...)

RESPOSTA:

1 e 2 - Inicialmente, ressalte-se que a disciplina regulamentar a ser observada para regularização da diferença de quantidade ou peso, verificada no documento original, encontra-se estabelecida no inciso X do art. 70 e nos arts. 14 e 20 da Parte 1 do Anexo V, todos do RICMS/02, observado, no que cabível, o disposto na Seção I do Capítulo IV da Parte 1 do Anexo IX do mesmo Regulamento e na Instrução Normativa DLT/SRE nº 03/92.

**Isto posto, na hipótese de ser verificada a existência de mercadoria em quantidade ou valor superior ao consignado na nota fiscal que acobertou a remessa, para regularizar a situação a Consulente deverá observar a condição do remetente.**

**Caso este seja produtor rural inscrito no Cadastro de Produtor Rural Pessoa Física, está dispensado da emissão de nota fiscal complementar para regularização da diferença, nos termos do art. 463, inciso I, alínea “c”, Parte 1, Anexo IX do RICMS/02, ressalvada a hipótese em que o produtor for ressarcido do crédito presumido a que se referem os incisos XXXIII e XXXIV do art. 75 deste Regulamento.**

**Neste caso, caberá à Consulente emitir nota fiscal para regularizar a diferença a maior verificada, conforme previsto no inciso XIII do art. 20 da Parte 1 do Anexo V do RICMS/02.**

**Caso a Consulente tenha efetuado a opção de que trata o § 6º deste mesmo art. 20, deverá emitir nota fiscal por ocasião da entrada do produto no estabelecimento, documento este em que deverá ser consignada a quantidade e o valor real, ficando dispensada a emissão de outra nota fiscal em relação à diferença.**

**Nas demais hipóteses, sendo a quantidade ou valor superior ao informado no documento fiscal que acobertou a operação, a Consulente deverá comunicar o fato ao remetente para que este providencie a emissão de nota fiscal complementar, com destaque do imposto, quando for o caso. O valor porventura destacado na nota fiscal complementar poderá, da mesma forma que aquele consignado no documento fiscal original, ser apropriado pela Consulente, desde que observadas as condições estabelecidas na legislação.**

Ainda na hipótese em que a quantidade ou valor da mercadoria sejam superiores ao informado no documento fiscal que acobertou a operação e caso o produto seja entregue pelo vendedor diretamente ao armazém-geral a pedido do adquirente/depositante, observado o disposto na Seção I do Capítulo IV da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02, o armazém-geral deverá comunicar o fato ao depositante e ao remetente/vendedor para que sejam tomadas as providências cabíveis acima referidas.

Recebida a nota fiscal complementar, o armazém-geral deverá escriturá-la no Livro Registro de Entradas, informando no campo “Observações” o motivo de sua emissão e o número da nota fiscal original. (...) (sem grifos no original)

Observa-se, portanto, que os diplomas normativos que disciplinam as emissões de notas fiscais admitem a emissão da nota fiscal complementar para a regularização da operação em virtude de diferença de peso no mesmo período de apuração dos impostos em que tenha sido emitida a nota fiscal original. A depender da operação, essa nota complementar poderá ser emitida pelo próprio adquirente da mercadoria no momento da entrada da mercadoria em seu estabelecimento.

Descabida, portanto, a interpretação geral trazida pela fiscalização no sentido de que a nota fiscal complementar sempre deve ser emitida pelo fornecedor da mercadoria. A depender das peculiaridades da operação, possível que seja atribuído ao próprio adquirente da mercadoria o encargo de elaborar a nota fiscal complementar no momento da entrada, para respaldar a operação.

Nesse sentido, a nota fiscal complementar, ainda que emitida pelo próprio sujeito que se utiliza dos créditos de PIS/COFINS não cumulativos, 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). Contudo, por se tratar de documento emitido pela pessoa jurídica adquirente, necessário confirmar se a despesa foi paga ou creditada ao fornecedor para demonstrar o requisito para o gozo do crédito de PIS e COFINS trazido pelas Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.



Portanto, cabe ser afastada a justificativa trazida pela fiscalização para a negativa do crédito para que sua validade seja perpetrada pela fiscalização considerando os lançamentos fiscais e contábeis realizados pelo sujeito passivo, identificando se os valores identificados nas notas fiscais complementares foram pagos ou creditados aos fornecedores.

Assim, afastados os fundamentos do despacho decisório, cabe ser determinado o seu cancelamento nesta parte para que novo despacho seja proferido após afastar o fundamento no sentido de que as notas fiscais complementares emitidas pela Recorrente não seriam documentos hábeis. Essa providência busca evitar a supressão de instância, como já me manifestei no Acórdão 3402-004.896, de 01/02/2018, com fulcro em outras manifestações deste Conselho:

Contudo, diante destas circunstâncias, **afastado o único fundamento jurídico apresentado para a negativa à restituição do crédito, necessário que seja realizado um novo trabalho fiscal para a confirmação da validade e liquidez do crédito, e não simplesmente a realização de uma diligência para a verificação de sua validade nesta segunda instância administrativa.**

Com efeito, ao contrário do que foi indicado na resolução, o presente processo não pode ser objeto de análise por este colegiado, mesmo após a realização da diligência, sob pena de supressão de instância, como já entendido em outras oportunidades por este Conselho:

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI Período de apuração: 01/07/2000 a 30/09/2000 DENEGACÃO DO PEDIDO SOB FUNDAMENTAÇÃO FÁTICA INEXISTENTE. NULIDADE DO PROCESSO A PARTIR DO DESPACHO DECISÓRIO. Deve ser anulado o processo, a partir do Despacho Decisório, inclusive, quando se verifica que o indeferimento do pedido formulado pela contribuinte deu-se sob fundamento fático inexistente, **sendo defeso ao CARF inovar a fundamentação da denegação do pedido, sob pena de supressão de instância.** Recurso Voluntário provido em parte." (Número do Processo 10940.900089/2006-43 Data da Sessão 18/03/2015 Relatora Irene Souza da Trindade Torres Oliveira Acórdão 3202-001.608 - grifei)

"Processo administrativo fiscal. Nulidade. Supressão de instância. Cerceamento do direito de defesa. As normas que regem o processo administrativo fiscal concedem ao contribuinte o direito de ver apreciada toda a matéria litigiosa em duas instâncias. **Supressão de instância é fato caracterizador do cerceamento do direito de defesa. Nulo é o ato administrativo maculado com vício dessa natureza.** Processo que se declara nulo a partir do despacho decisório viciado, inclusive." (Número do Processo 16327.002874/99-71 Data da Sessão 05/12/2006 Relator Tarásio Campelo Borges Nº Acórdão 303-33.805 - grifei)

(...) Diante do exposto, deve ser dado parcial provimento ao Recurso Voluntário para reformar o despacho decisório e, afastando o fundamento da decadência, seja analisada a liquidez e certeza do crédito pleiteado.

No mesmo sentido, vide também o Acórdão n.º 3402-006.108, de relatoria do Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, de 31/01/2019.

Diante do exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário neste item para que seja afastada a motivação para a negativa parcial do crédito referente às notas fiscais complementares emitidas pela própria Recorrente, cabendo à

fiscalização proceder com a verificação da validade do crédito tomado pelo sujeito passivo (efetivo pagamento ou creditamento dos valores aos fornecedores).

## **II – DA GLOSA DE CRÉDITOS DE PRODUTOS MONOFÁSICOS (COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES, PNEUS E CÂMARAS DE AR)**

A Recorrente ainda se insurge contra a glosa de produtos abrangidos pelo regime monofásico. Tratam-se dos combustíveis e lubrificantes, indicados no item 5.2.1 do Relatório Fiscal, e dos pneus e câmaras de ar, apontados no item 5.2.3:

### **5.2.1 - Combustíveis e Lubrificantes**

"Conforme dispõe o art. 2º, § 1º e art. 3º; § 2º, da Lei nº 10.833/2003, regulamentados pela IN SRF nº 404/2004, para o contribuinte se creditar dos gastos com combustíveis e lubrificantes, é necessário que tenham sido adquiridos diretamente do fabricante (refinaria) ou importador. Segundo esse comando normativo, as aquisições realizadas de pessoas jurídicas alcançadas pela concentração tributária - postos e distribuidores - e aqueles que, mesmo adquiridos do fabricante ou importador não foram empregadas diretamente no processo produtivo (manutenção de horto) são objeto de glosas, conforme demonstrativo abaixo, amostra de notas fiscais às fls. 564 a 568." (e-fl. 1.440 - grifei)

### **5.2.3 - Pneus e câmaras**

"Tais produtos têm sua tributação concentrada na indústria ou importador. Nesse sistema de tributação, na qual o produto é tributado em apenas uma fase da cadeia econômica, daí chamar-se de tributação monofásica, aos atacadistas e varejistas as alíquotas são reduzidas para 0% (zero por cento), conforme art. 2º, § 1º e V, c/c art. 3º, § 2º, II, ambos da Lei nº 10.833/2003."

"A fiscalizada não adquiriu o produto diretamente da indústria ou importador, mas, sim, de empresas comerciais, que, pela tributação monofásica, não suportam a incidência da contribuição, conforme amostra de notas fiscais às fls. 594. Fica inviabilizada a possibilidade de eventual cálculo de crédito da C O F I N S sobre as aquisições desses bens, motivo da glosa dos gastos com os mesmos, conforme o demonstrativo abaixo:" (e-fl. 1.441 - grifei)

Assim, a fiscalização entende que, em se tratando de produtos abrangidos pelo regime monofásico, não caberia o creditamento. A Recorrente em nenhum momento nega esse regime de tributação desses produtos, buscando o creditamento considerando a impossibilidade de vedação ao crédito.

Contudo, o fundamento do despacho decisório pela glosa dos créditos de produtos com tributação concentrada já foi referendado por essa turma no Acórdão nº 3402-006.650, de 23/05/2019, de relatoria da Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, ao tratar especificamente do direito ao crédito das revendedoras, cujas razões de decidir aqui adoto nos seguintes termos:

Os combustíveis (gasolina, óleo diesel, querosene de aviação e outros) a partir de 1º de julho de 2000 são tributados pelas referidas Contribuições pela modalidade monofásica, incidindo uma única vez no fabricante ou importador, desonerando a receita da venda desses produtos nos distribuidores e varejistas.

Como é consabido, a incidência monofásica tem por objetivo concentrar a incidência tributária, de modo que são aplicadas aos produtores ou importadores alíquotas

diferenciadas, superiores às básicas, enquanto os demais (atacadistas e varejistas) são tributados à alíquota zero.

Cumpra-se destacar que a incidência monofásica não se confunde com o instituto da substituição tributária, uma vez que nesta última as receitas estão obrigatoriamente sujeitas ao regime cumulativo, o que não acontece na primeira. Dessa forma, mesmo dentro da sistemática monofásica, os produtos sujeitos às alíquotas diferenciadas poderão estar sujeitos ao regime cumulativo ou não cumulativo, de acordo com o regime de tributação da pessoa jurídica (presumido ou real, respectivamente).

Ou seja, a incidência monofásica não é exceção à aplicação do regime não cumulativo e, conseqüentemente, no desconto de créditos inerente à essa modalidade de tributação. Contudo, há regras na legislação que precisam ser observadas.

**Quando ocorre a tributação concentrada no início da cadeia produtiva, não haverá a apuração de créditos e débitos nas etapas posteriores.**

**Por isso é que, com relação aos varejistas, acertadamente o artigo 3º, inciso I das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos produtos adquiridos para revenda, mas excetua o direito ao crédito da aquisição de combustíveis (dentre outros produtos), os quais são tributados pela Contribuições pelo regime monofásico (artigo 3º, inciso I, alínea "b").** Vejamos:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

- a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e
- b) nos §§ 1º e 1ºA do art. 2º desta Lei;

Assim, não há dúvida de que não poderia a Recorrente tomar crédito dos combustíveis que adquire para revenda. (grifei)

Essas mesmas razões de decidir trazidas para os combustíveis e lubrificantes igualmente se aplicam para os pneus e câmaras de ar, igualmente abrangidos pelo regime monofásico na forma do art. 5º da Lei n.º 10.485/2002:

Art. 5º As pessoas jurídicas fabricantes e as importadoras dos produtos classificados nas posições 40.11 (pneus novos de borracha) e 40.13 (câmaras-de-ar de borracha), da TIPI, relativamente às vendas que fizerem, ficam sujeitas ao pagamento da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS às alíquotas de 2% (dois por cento) e 9,5% (nove inteiros e cinco décimos por cento), respectivamente. (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Parágrafo único. Fica reduzida a 0% (zero por cento) a alíquota das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins, relativamente à receita bruta da venda dos produtos referidos no **caput**, auferida por comerciantes atacadistas e varejistas.

E nesse mesmo sentido são reiteradas as manifestações de outras turmas desta 3ª Seção do CARF, como se depreende, por exemplo, dos Acórdãos 3302-008.215 (Relator Jorge Lima Abud, Sessão de 18/02/2020) e 3201-006.659 (Relator Paulo Roberto Duarte Moreira, Sessão de 18/02/2020).

Por conseguinte, como indicado no despacho decisório, uma vez tendo adquirido os produtos das revendedoras, as aquisições realizadas pela Recorrente foram sujeitas à alíquota

zero, o que não gera direito ao crédito em conformidade com o art. 3º, §2º, II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03. É o que foi bem desenvolvido pela r. decisão recorrida:

Por outro lado, cabe ainda destacar que o caso em apreço não tem relação com o artigo 17 da Lei nº 11.033/2004, como entende a interessada. Vejamos.

O referido artigo 17 da Lei nº 11.033/2004 garante o direito ao crédito, no caso de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência do PIS/Pasep e da Cofins, in verbis:

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

Assim, segundo este dispositivo, a empresa que adquire um insumo tributado pelas contribuições pode se creditar mesmo que a venda se dê de forma não tributada.

Por sua vez, o inc. II, do §2º do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

(...)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

Esta norma, por sua vez, impede o creditamento da contribuição no caso da aquisição de bens ou serviços não estar sujeita ao pagamento da contribuição. **Em consequência, não é possível o creditamento da respectiva contribuição em duas hipóteses: em primeiro lugar, na aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição; e, em segundo lugar, no caso da aquisição de bens ou serviços isentos da contribuição quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.**

Portanto, é indubitável que, havendo pagamento da contribuição na entrada, é possível manter o crédito mesmo quando a saída do produto elaborado se der de modo não tributado. *Contrariu sensu*, não havendo pagamento na entrada da contribuição, não há que se falar em crédito da não cumulatividade. (e-fls. 2.072/2.073 - grifei)

Cumpra salientar que a Recorrente não trouxe qualquer consideração específica em seu Recurso quanto ao seu processo produtivo e a razão pela qual não caberia a glosa dos créditos de combustíveis e lubrificantes adquiridos do fabricante/importador. De fato, a Recorrente foca sua argumentação na viabilidade do crédito para produtos monofásicos, sem trazer qualquer consideração em seu Recurso quanto ao que é a “*manutenção de horto*” dentro de seu processo produtivo. Assim, foi enfrentando neste voto tão somente as alegações trazidas pela Recorrente quanto a viabilidade da tomada do crédito sobre combustíveis e lubrificantes abrangidos na monofasia, nos limites das razões trazidas no Recurso Voluntário.

Com isso, nego provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

**III – CONCLUSÃO.**

Ante o exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reformar o despacho decisório especificamente no item “*NF's Complementares*” para que, afastado o fundamento quanto a legitimidade probatória da nota fiscal complementar, seja analisada a liquidez e certeza do crédito pleiteado.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne