



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



**Processo nº** 10665.001784/2010-11  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-011.077 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de setembro de 2023  
**Recorrente** SIDERÚRGICA GAFANHOTO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/05/2006 a 31/12/2007

AUTO DE INFRAÇÃO. AJUSTES NA QUANTIDADE E VALOR DAS MERCADORIAS VENDIDAS. NOTA FISCAL COMPLEMENTAR. NOTA FISCAL DE ENTRADA.

Nos termos do art. 4º pelo CONVÊNIO/SINIEF nº 6, de 21/02/1989, art. 21 do Convênio SINIEF, de 1970, e dos arts. 1º e 14, Parte 1 do Anexo V do RICMS/MG, é exigida a emissão de “nota fiscal complementar” pelo vendedor do insumo, quando se verifica a necessidade de regularização em virtude de diferença de preço ou de quantidade das mercadorias, não sendo possível comprovar o crédito por meio de “nota fiscal de entrada”.

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS.

O STF já decidiu, no julgamento do RE nº 574.706-PR, com Repercussão Geral reconhecida, pela exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Posteriormente, ao julgar os Embargos de Declaração nesta decisão, o STF reafirmou que todo o valor destacado a título de ICMS deve ser excluído da base de cálculo dessas mesmas contribuições.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/05/2006 a 31/12/2007

AUTO DE INFRAÇÃO. AJUSTES NA QUANTIDADE E VALOR DAS MERCADORIAS VENDIDAS. NOTA FISCAL COMPLEMENTAR. NOTA FISCAL DE ENTRADA.

Nos termos do art. 4º pelo CONVÊNIO/SINIEF nº 6, de 21/02/1989, art. 21 do Convênio SINIEF, de 1970, e dos arts. 1º e 14, Parte 1 do Anexo V do RICMS/MG, é exigida a emissão de “nota fiscal complementar” pelo vendedor do insumo, quando se verifica a necessidade de regularização em virtude de diferença de preço ou de quantidade das mercadorias, não sendo possível comprovar o crédito por meio de “nota fiscal de entrada”.

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS.

O STF já decidiu, no julgamento do RE nº 574.706-PR, com Repercussão Geral reconhecida, pela exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da

COFINS. Posteriormente, ao julgar os Embargos de Declaração nesta decisão, o STF reafirmou que todo o valor destacado a título de ICMS deve ser excluído da base de cálculo dessas mesmas contribuições.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo dos pedidos genéricos e, na parte conhecida, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para excluir da base de cálculo das contribuições o valor do ICMS destacado nas notas fiscais de venda.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Alexandre Freitas Costa, Marina Righi Rodrigues Lara, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Ricardo Piza di Giovanni (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente a conselheira Renata da Silveira Bilhim, substituída pelo conselheiro Ricardo Piza di Giovanni. Ausente momentaneamente o conselheiro Jorge Luís Cabral.

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o Relatório da DRJ – Belo Horizonte (DRJ-BHE):

**Contra a pessoa jurídica retroidentificada, foram lavrados os Autos de Infração** da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins (fls.46/88) e da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS (fls.03/45), e os Termos de Verificação Fiscal de fls. 07/11 e 50/54, **no qual estão relatadas as seguintes ocorrências:**

**1. Exclusão indevida do ICMS da base cálculo do PIS e da COFINS:** a legislação só prevê a exclusão do ICMS cobrado pelo vendedor de bens ou prestador de serviços, na condição de substituto tributário; assim a fiscalização procedeu à reconstituição da base de cálculo das contribuições para o PIS e COFINS, adicionando o ICMS que havia sido excluído indevidamente.

**2. Compra de Carvão Vegetal: foi verificado que, na maioria dos casos, o valor consignado nas notas fiscais de entrada desses produtos, emitidas pela Siderúrgica Gafanhoto, é maior do que os valores consignados nas correspondentes notas fiscais de saída dos produtores (PJ e PF).** Como a empresa contabiliza como valor de operação o valor da nota de entrada, os custos de produção relacionados ao carvão vegetal são majorados e, via de consequência, nos casos de aquisições de pessoa jurídica, majora-se também a base de cálculo dos créditos do PIS e da COFINS do regime não-cumulativo. Desta forma, foram glosadas as diferenças entre os valores das

notas fiscais de entrada do carvão vegetal e as correspondentes notas de saída dos produtores pessoas jurídicas, para fins de apuração das bases de cálculo dos créditos do PIS e da COFINS do regime não-cumulativo.

**3. Glosas dos créditos do PIS e da COFINS, relativos às aquisições de combustíveis, pneus, câmaras e outros cujos valores foram lançados no grupo contábil TRANSPORTE PRÓPRIO OUTROS CUSTOS (Conta 00587)**, os quais, por não estarem diretamente ligados à produção dos bens destinados à venda, não se enquadram no conceito de insumo.

**4. Glosas dos créditos relativos a despesas com vendas no mercado externo lançadas na conta 00223 – SERVIÇOS TERCEIROS PJ**, por não se tratar de armazenagem ou frete.

**5. Glosas dos créditos relacionados aos custos denominados “Reposição Florestal”, lançados na conta 01089**, por não se tratarem de bens e serviços utilizados como insumos na produção.

**6. Glosas de créditos relativos a pagamentos realizados a Maria Pereira Carvalho Salgado que, por se tratar de pessoa física, não há previsão legal para creditamento.**

Tendo verificado as irregularidades acima descritas, a fiscalização reconstituiu a apuração do PIS e da COFINS no período fiscalizado, bem como as bases de cálculo dos créditos do regime não-cumulativo, calculando as diferenças relativas ao PIS e a Cofins, por período de apuração, fazendo observar que, primeiramente aproveitou os créditos vinculados à receita tributada no mercado interno e, somente após o esgotamento destes créditos, utilizou os créditos disponíveis vinculados às receitas de exportação.

Relativamente ao Quarto Trimestre/2006, estornou valores relativos a pedidos de ressarcimento de créditos de PIS e Cofins vinculados à exportação, transmitidos em 03/04/2007, em virtude das irregularidades constatadas. A redução dos valores pleiteados a título de ressarcimento será tratada nos processos administrativos n.º 10665.001811/2010-48 (Cofins) e 10665.721140/2010-35 (Pis).

(...)

Cientificada das autuações em 26/10/2010 (fls.04 e 47), **a interessada apresentou** tempestivamente, em 25/11/2010, **a impugnação** (fls.486/504) e documentos anexos, **para alegar, em síntese que:**

- O ICMS não constitui receita (faturamento) da empresa e, seguindo a jurisprudência dominante, não deve integrar a base de cálculo do PIS e da Cofins, que incidem somente sobre o faturamento próprio das pessoas jurídicas enquadradas como contribuintes.

(...)

- As leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2002 não fixam como base de cálculo na apuração dos créditos o preço atribuído à mercadoria na nota fiscal emitida para acobertamento da circulação da mercadoria, como é o caso das notas fiscais de produtor rural. Assim, não se pode desprezar as obrigações tributárias dos adquirentes de carvão vegetal, já que se trata de mercadoria cuja circulação gera, também, obrigação de pagar o ICMS.

- Segundo o art. 20 do Anexo V do RICMS/MG aprovado pelo Decreto 43.080/2002, o contribuinte emitirá nota fiscal de entrada sempre que em seu estabelecimento entrarem, real ou simbolicamente, bens ou mercadorias, para regularização, em virtude de quantidade de mercadoria ou preço superior ao indicado no documento fiscal emitido

pelo remetente produtor rural pessoa física na hipótese prevista no art. 463, inc. I, “c”, da Parte I do Anexo IX (dispensa de emissão de nota fiscal complementar).

- No caso do destinatário, o art. 24 do Anexo V do RICMS estabelece a obrigação de registrar no Livro Registro de Entradas a nota fiscal de entrada que emite, e não a nota fiscal de produtor rural. Assim, o valor da operação corresponde ao valor das notas fiscais de entrada e não ao preço estimado nas notas fiscais de produtor rural que servem, apenas, para acobertar o transporte das mercadorias.

- As leis 10.637/2002 e 10.833/2003 não estabelecem como condição para fazer jus à dedução, que o valor das notas fiscais de entradas seja coincidente com o preço apontado nas notas fiscais de produtor rural. Tais leis indicam como base para cálculo do crédito o valor das entradas, ou seja, os valores pagos pelos insumos que, obviamente, serão cobertos com o faturamento.

- A multa pretendida pela autoridade autuante assume caráter confiscatório em relação ao tributo exigido e fere de morte o art. 150, IV, da CF/1988.

**A 1ª Turma da DRJ-BHE**, em sessão datada de 22/04/2013, **por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação**. Foi exarado o Acórdão n.º 02-44.052, às fls. 519/532, com a seguinte Ementa:

COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. ICMS.

A legislação define expressamente as parcelas passíveis de exclusão da base de cálculo da contribuição, não demonstrada a previsão legal, nada há que se excluir.

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. NÃO COMPROVAÇÃO DOCUMENTAL. GLOSA. CABIMENTO.

Constatado que a autuada registrou em sua escrituração e creditou-se de valores cuja comprovação documental não logrou demonstrar, cabe a glosa dos montantes indevidamente creditados.

INCONSTITUCIONALIDADE DOS ATOS LEGAIS. DISCUSSÃO.

As autoridades administrativas não podem negar aplicação às leis regularmente emanadas do Poder Legislativo. O exame da constitucionalidade ou legalidade das leis é tarefa estritamente reservada ao Poder Judiciário.

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

Os princípios constitucionais tributários são endereçados aos legisladores e devem ser observados na elaboração das leis tributárias, não comportando apreciação por parte das autoridades administrativas responsáveis pela aplicação destas, seja na constituição, seja no julgamento administrativo do crédito tributário.

MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício é de aplicação obrigatória nos casos de exigências de impostos e contribuições decorrentes de lançamento de ofício, não podendo ser dispensada ou reduzida.

O contribuinte, **tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ em 10/05/2013** (conforme Aviso de Recebimento - AR, à fl. 538), **apresentou Recurso Voluntário em 11/06/2013**, às fls. 540/557.

É o relatório.

Fl. 5 do Acórdão n.º 3402-011.077 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10665.001784/2010-11

## Voto

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche parcialmente as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento em parte.

### **I – DA EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES**

Alega o Recorrente que, para chegar ao resultado que considera como prova de pagamento a menor do PIS/PASEP e da COFINS, dois foram os fatos fundamentais levados em consideração pela Autoridade Tributária, sendo o primeiro deles a incorporação do ICMS na base de cálculo das referidas contribuições. Contudo, alega que a importância que a empresa recebe para ser repassada para o titular da cobrança do ICMS não constitui receita (faturamento) própria, razão pela qual não deveria integrar a base de cálculo das contribuições que incidem sobre o faturamento.

A decisão recorrida foi fundamentada nos seguintes termos:

#### II – DA EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS

Em relação ao PIS e à Cofins, a Contribuinte requer o cancelamento dos autos de infração, sob argumento de ser inconstitucional a inclusão da parcela referente ao ICMS na base de cálculo desses tributos.

Em relação as alegações de ilegalidade e de inconstitucionalidade de leis, e a supostas ofensas à princípios constitucionais, destaca-se que essa matéria já foi tratada neste voto, tendo sido decidido que essas questões não podem ser analisadas pelo julgador da esfera administrativa.

Todavia, cumpre esclarecer que, sob a égide da EC 20/98 é legítimo o entendimento de que faturamento é o total de receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente da sua denominação ou classificação contábil (art. 1º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003), o que inclui os encargos tributários, já que, "para efeito do disposto neste artigo; o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica." (§ 1º, art. 1º Lei n.ºs e 10.637/2002 e 10.833/03).

(...)

Destarte, a parcela do ICMS, pela legislação vigente, integra o faturamento cujo conceito foi igualado ao da receita bruta por força do disposto na Lei n.º 10.833/2003, podendo-se seguramente afirmar – pela data de sua edição, já na vigência da EC 20/98 que a ela não se aplicam os mesmos fundamentos de inconstitucionalidade afirmados pela Suprema Corte em torno do § 1º, do art. 3º, da Lei n.º 9.718, de 27/11/1998.

A matéria já foi submetida à análise do STF em 15/03/2017, no julgamento do RE n.º 574.706-PR, com Repercussão Geral reconhecida, Relatora Min. Cármen Lúcia. O Acórdão teve a seguinte ementa:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO

DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO.

1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS.
2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação.
3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS.
3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, *in fine*, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações.
4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

Posteriormente, em 13/05/2021, forma julgados os Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 574.706-PR. A ementa foi redigida nos seguintes termos:

EMENTA: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E CONFINS. DEFINIÇÃO CONSTITUCIONAL DE FATURAMENTO/RECEITA. PRECEDENTES.

AUSÊNCIA DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE DO JULGADO. PRETENSÃO DE REDISCUSSÃO DA MATÉRIA. IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA.

MODULAÇÃO DOS EFEITOS. ALTERAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA COM EFEITOS VINCULANTES E ERGA OMNES. IMPACTOS FINANCEIROS E ADMINISTRATIVOS DA DECISÃO.

MODULAÇÃO DEFERIDA DOS EFEITOS DO JULGADO, CUJA PRODUÇÃO HAVERÁ DE SE DAR DESDE 15.3.2017 – DATA DE JULGAMENTO DE MÉRITO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706 E FIXADA A TESE COM REPERCUSSÃO GERAL DE QUE “O ICMS NÃO COMPÕE A BASE DE CÁLCULO PARA FINS DE INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS” -, RESSALVADAS AS AÇÕES JUDICIAIS E PROCEDIMENTOS ADMINISTRATIVOS PROTOCOLADAS ATÉ A DATA DA SESSÃO EM QUE PROFERIDO O JULGAMENTO DE MÉRITO.

EMBARGOS PARCIALMENTE ACOLHIDOS.

**Essa decisão transitou em julgado em 09/09/2021**, conforme consta no site do STF.

Vale ressaltar, pela sua importância para a Unidade Preparadora da Receita Federal, a fim de esclarecer quaisquer dúvidas, qual o montante do ICMS a ser excluído,

conforme consta do voto da Min. Cármen Lúcia, apesar de não constar expressamente da Ementa:

### RELATÓRIO

(...)

A embargante questiona “o que deverá ser decotado do PIS e da COFINS”, para esclarecer “se cada contribuinte terá o direito de retirar o resultado da incidência integral do tributo, como restou aparentemente assentado na primeira proposição, ou se, para cada contribuinte, é a parcela do ICMS a ser recolhido, em cada etapa da cadeia de circulação que deverá ser decotado, como ficou explicitado na segunda assertiva”.

Observa que, “Utilizando o exemplo citado no mesmo voto-condutor, verifica-se que, naquele caso, apesar de o ICMS recolhido aos cofres estaduais chegarem a 20 unidades (10 devidos pela indústria, 5 devidos pela distribuidora e 5 devidos pelo comércio), os decotes cumulativos do ICMS promoveriam uma exclusão da base de cálculo correspondente a 45 Unidades (10 destacados em nota pela indústria, 15 destacados em nota pela distribuidora e 20 destacados em nota pelo comércio). Um valor que não se adéqua à tese adotada, já que supera, em muito, o que foi transferido ao Estado.

Já a segunda assertiva considera que apenas o ICMS devido em cada etapa, a ser recolhido por cada contribuinte como resultado do cálculo escritural, deve ser deduzido. Assim, nesse caso, a distorção apontada se reduz consideravelmente, mantendo a referida exclusão correlação com os fundamentos do acórdão”.

(...)

### VOTO

(...)

15. No julgado embargado, prevaleceu o entendimento segundo o qual, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, o regime da não cumulatividade impõe se excluir todo ele da definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. Quer dizer, todo o valor destacado a título de ICMS deve ser excluído da base de cálculo da contribuição PIS/COFINS.

Em meu voto, manifestei-me expressamente quanto ao item objeto dos embargos:

(...)

16. O valor integral do ICMS destacado na nota fiscal da operação não integra o patrimônio do contribuinte – e não apenas o que foi efetivamente recolhido em cada operação isolada -, pois o mero ingresso contábil não corresponde ao faturamento, devendo por isso ser excluído da base de cálculo da contribuição PIS/COFINS. Dessa forma, tem-se no exemplo aproveitado e constante do item 7 do voto proferido: a) a base de cálculo do PIS/COFINS seria R\$ 90,00 em relação ao industriário, que tenha vendido a mercadoria por R\$ 100,00, excluindo-se o valor de R\$10,00 relativo ao ICMS destacado na nota fiscal da operação; b) a base de cálculo do PIS/COFINS seria de R\$135,00 quanto ao distribuidor, que tenha vendido a mercadoria por R\$150,00, excluindo-se o valor de R\$15,00 relativo ao ICMS destacado na nota fiscal da operação (correspondente ao montante por ele recolhido, acrescido do valor a compensar, recolhido na etapa anterior); c) a base de cálculo do PIS/COFINS seria de R\$ 180,00 em relação ao comerciante, que tenha vendido a mercadoria por R\$ 200,00, excluindo-se o valor de R\$ 20,00 relativo ao ICMS destacado na nota fiscal da operação (correspondente ao montante por ele recolhido, acrescido do valor a compensar, recolhido nas etapas anteriores).

Assim, no exemplo hipotético rememorado pela embargante, em que o ICMS destacado em nota, na cadeia produtiva seria de “10 destacados em nota pela indústria, 15 destacados em nota pela distribuidora e 20 destacados em nota pelo comércio”, chegar-se-ia à seguinte solução, na linha do que asseverado em contrarrazões: “o [comerciante] submeteu o valor de 200 ao PIS e à COFINS, quando deveria ter submetido 180, o distribuidor submeteu 150, quando deveria ter submetido 135 e o industrial submeteu 100, quando deveria ter submetido 90”.

Essa digressão está devidamente explicada no acórdão recorrido, sintetizada pela conclusão que “embora se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, todo ele exclui-se na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal, pelo que não pode ele compor a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS”.

Também não se verifica omissão nem contradição neste ponto.

Pelo exposto, voto por dar provimento a este pedido.

## **II – DAS NOTAS FISCAIS COMPLEMENTARES DE AQUISIÇÃO DE INSUMOS**

Alega o Recorrente que o segundo fato alegado pelo fisco é uma verdadeira contradição com o que estabelecem as leis 10.637/2002 e 10.833/2003, pois as referidas leis não fixam como base de cálculo do valor a deduzir (CRÉDITO), o preço atribuído à mercadoria na nota fiscal emitida para acobertamento da circulação da mercadoria, como é caso das notas fiscais de produtor rural. Assim o faria porque não haveria regra específica para emissão de documentos fiscais, ditadas por cada um dos entes tributantes.

Em seu entender, o valor das entradas corresponderia ao citado nas notas fiscais de entradas e não ao preço estimado no momento de emissão da nota fiscal de produtor, que serviria apenas para acobertar o transporte das mercadorias. As leis 10.637/2002 e 10.833/2003 não estabeleceriam como condição para fazer jus à dedução que o valor das notas fiscais de entradas fosse coincidente com o preço apontado nas notas fiscais de produtor rural. Tais leis indicariam como base para cálculo do crédito o valor das entradas, ou seja, os valores efetivamente pagos pelos insumos.

Vejamos o teor da decisão recorrida:

### **III – DAS AQUISIÇÕES DE CARVÃO VEGETAL**

Relata a fiscalização que, confrontando as “Notas Fiscais do Produtor-PJ”, referentes às aquisições de carvão vegetal, com as respectivas “Notas Fiscais de Entrada”, emitidas pela Contribuinte, foram constatadas diferenças nos valores das operações. Como essas aquisições são contabilizadas pelo valor da nota fiscal de entrada, entendeu a autoridade fiscal que os custos de produção relacionados ao carvão vegetal estariam sendo majorados e, nos casos de aquisições de pessoa jurídica, estaria sendo majorada também a base de cálculo dos créditos do PIS e da COFINS do regime não-cumulativo.

Desta forma, foram glosadas as diferenças entre os valores das notas fiscais de entrada do carvão vegetal e as correspondentes notas de saída dos produtores pessoas jurídicas, para fins de apuração das bases de cálculo dos créditos do PIS e da COFINS do regime não-cumulativo.

Em sua defesa a autuada alega que as notas fiscais de produtor rural são emitidas apenas para acobertar a circulação do carvão vegetal e que, segundo o art. 20 do Anexo V do RICMS/MG, aprovado pelo Decreto 43.080/2002, o contribuinte do ICMS emitirá nota fiscal de entrada sempre que em seu estabelecimento entrarem real ou simbolicamente bens ou mercadorias.

**Inicialmente releva esclarecer que as glosas procedidas pela fiscalização restringem-se às diferenças encontradas nas operações com o carvão vegetal adquirido de produtor rural pessoa jurídica. Os gastos com carvão vegetal adquirido de produtor rural pessoa física não geram direito a crédito,** conforme Solução de Consulta nº 2 – SRRF/3ª RF/Disit, de 08/01/2009, assim ementada:

(...)

Assim, traçados os limites objetivos da lide, passa-se à discussão da matéria.

Os argumentos trazidos na peça impugnatória não merecem prosperar.

O Anexo IX do RICMS/MG, em seu Capítulo XII, art. 147 a 150-A, trata das operações relativas ao carvão vegetal.

O art. 147 daquele Anexo prevê a obrigatoriedade de inscrição do produtor de carvão vegetal no Cadastro de Produtor Rural (se pessoa física não inscrita no Registro Público de Empresas Mercantis) ou no Cadastro de Contribuintes do ICMS (se pessoa física inscrita no Registro Público de Empresas Mercantis, ou se pessoa jurídica), conforme o caso.

Com a edição do Decreto nº 45.152/2009, a partir de 1º de setembro de 2009, o art. 149-A facultou ao produtor rural inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS a possibilidade de emitir nota fiscal global mensal por destinatário e por período de apuração do imposto, para a regularização de quantidade ou de preço da mercadoria.

Da leitura que se faz do citado art. 149-A conclui-se que o produtor de carvão inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS (se pessoa física inscrita no Registro Público de Empresas Mercantis ou se pessoa jurídica) haverá de fazer a regularização das diferenças de quantidade ou preço das operações podendo, apenas, optar em fazê-la, individualmente, a cada operação, ou de forma globalizada, por destinatário e por período de apuração do ICMS.

**A dispensa de emissão de nota fiscal complementar (art. 463, Anexo IX do RICMS/MG), alegada pela Impugnante, alcança o produtor rural pessoa física em cujas operações, no caso, não foram detectadas irregularidades pela fiscalização. Portanto, a fundamentação legal invocada não socorre aos interesses da Recorrente.**

Alega a Impugnante que o valor consignado nas notas fiscais emitidas pelo produtor rural servem apenas para acobertar o transporte das mercadorias. Acrescenta que as leis 10.637/2002 e 10.833/2003 não estabelecem como condição para o creditamento que o valor da nota fiscal de entrada seja coincidente com o preço apontado na nota fiscal de produtor rural, mas que a base de cálculo para o creditamento é o valor pago pelos insumos.

Compulsando os autos verifica-se que, através do Termo de Intimação Fiscal, emitido em 08/07/2010, (fl. 149/150), a Contribuinte foi intimada a justificar as divergências entre as “Notas Fiscais do Produtor” e as suas respectivas, “Notas Fiscais de Entrada”.

Em resposta, foram dadas as seguintes explicações (fls. 156/157):

a) Os volumes e valores efetivos das operações com carvão vegetal são os constantes das “Notas Fiscais de Entrada”.

b) No mercado de compra e venda de carvão vegetal, nas “Notas Fiscais do Produtor”, são lançados volumes estimados no embarque a um preço de pauta mínima, vigente no Estado de origem; enquanto nas “Notas Fiscais de Entrada” são lançados os volumes efetivamente medidos no desembarque do produto, os quais são pagos de acordo com o preço acertado previamente entre a empresa e os produtores.

c) Inúmeras vezes ocorre que a pauta de origem é inferior ao preço praticado no destino. Este fato, somado às estimativas de volume no embarque justificam as diferenças entre os valores consignados nas “Notas Fiscais de Entrada” e os valores constantes das “Notas Fiscais do Produtor”.

d) A empresa não dispunha de notas fiscais complementares emitidas pelos produtores rurais pois, nenhum produtor se via obrigado ou aceitava emitir tais documentos.

**Contudo, os produtores rurais inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS estavam, por força do art. 1º Parte 1, Anexo V do RICMS/MG, obrigados à emissão de nota fiscal, senão vejamos:**

*“Art. 1. Os estabelecimentos, inclusive o de produtor rural inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS, emitirão Nota Fiscal, modelos 1 ou 1-A, vedada sua utilização simultânea, salvo quando adotadas séries distintas nos termos do § 2º do artigo 136 deste Regulamento:*

*I – sempre que promoverem a saída de mercadorias;*

*II – na transmissão da propriedade das mercadorias, quando estas não devam transitar pelo estabelecimento transmitente;*

*III – sempre que, no estabelecimento, entrarem bens ou mercadorias, real ou simbolicamente, nas hipóteses do artigo 20 desta Parte.”*

**A seu turno, o art. 14, Parte 1 do Anexo V previa, na redação original, vigente à época dos fatos geradores, a obrigatoriedade de emissão de nota fiscal complementar para regularização, em virtude de diferença de quantidade ou de preço de mercadoria, verbis:**

**Art. 14. A nota fiscal será também emitida nas hipóteses abaixo e nos demais casos em que houver lançamento do imposto, e para os quais não esteja prevista a emissão de outro documento fiscal:**

*I – no caso de mercadoria cuja unidade não possa ser transportada de uma só vez, desde que o IPI ou o ICMS devam incidir sobre o todo, observado o disposto no § 1º deste artigo;*

*II – no caso de reajustamento de preço de que decorra acréscimo do valor da mercadoria, observado o disposto no § 2º deste artigo;*

**III – na regularização, em virtude de diferença de quantidade ou de preço da mercadoria, quando a mesma for efetuada no período de apuração do imposto em que tenha sido emitido o documento fiscal original, observado o disposto no § 3º deste artigo. (g.n.)**

(...)

**§ 3º Nas hipóteses dos incisos III e IV do caput deste artigo, se a regularização não se efetuar dentro do período neles previsto, a nota fiscal será também emitida, devendo a diferença do imposto devido ser recolhida em documento de arrecadação distinto, com as especificações necessárias à regularização, e, na via fixa da nota fiscal deverão constar essa circunstância e o número e data do documento de arrecadação.**

Portanto, ainda que o art. 150, § 2º – Anexo IX – Parte 1 do RICMS determinasse a emissão de nota fiscal de entrada pelos adquirentes de carvão vegetal, no momento da entrada da mercadoria em seu estabelecimento, os fornecedores do insumo não estavam dispensados da emissão de nota fiscal complementar, no caso de majoração de custos em função de suposta regularização de diferenças de quantidades de carvão vegetal ou complemento de preço.

**Além disso, deve-se considerar a regulamentação estabelecida em Convênio Sinief (Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico Fiscais), de abrangência maior**, por constituir ato firmado por representantes da União, dos Estados e do Distrito Federal. Especificamente em relação ao reajustamento em virtude de regularização de preço ou de quantidade das mercadorias e também de erros de cálculo, convém destacar que **assim estabelece o art. 21 do Convênio SINIEF, de 1970**, em referência:

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

*I – (...);*

*II – no reajustamento de preço em virtude de contrato escrito de que decorra acréscimo do valor das mercadorias;*

**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;

*IV – para lançamento do Imposto sobre Produtos Industrializados e/ou do Imposto de Circulação de Mercadorias, não pagos nas épocas próprias, em virtude de erro de cálculo ou de classificação fiscal, quando a regularização ocorrer no período de apuração dos respectivos impostos em que tenha sido emitida a Nota Fiscal originária;”*

A emissão da nota fiscal pelos estabelecimentos que promovem saída de mercadorias também é exigida nos casos de a regularização não se efetuar dentro dos prazos mencionados nos incisos III e IV, do artigo anteriormente transcrito, para fins de recolhimento das diferenças de impostos devidos, conforme estabelecido no § 3º do art. 21, em referência, nos seguintes termos:

*§ 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.*

Por outro lado, **a exigência de emissão de nota fiscal referente a reajustes em virtude de regularização de preço ou de quantidade das mercadorias por parte dos estabelecimentos contribuintes do ICMS também se encontra regulamentada no art. 4º pelo CONVÊNIO/SINIEF nº 6, de 21 de fevereiro de 1989**, que instituiu os documentos fiscais nele especificados.

Desta forma, embora as notas fiscais de entrada relativas às operações com carvão vegetal atendam exigências do art. 150, § 2º – Anexo IX – Parte 1 do RICMS, na redação original vigente à época dos fatos geradores, a comprovação dos custos efetivamente envolvidos nestas operações, com vistas ao aproveitamento dos créditos do PIS e da COFINS, deve ser robustecida pela apresentação dos demais documentos, os quais respaldem as operações retratadas nessas notas fiscais de entrada.

Sendo insuficientes os documentos produzidos pela própria Contribuinte, adquirente do carvão vegetal e beneficiária do crédito do PIS e da Cofins correspondente (notas fiscais

de entrada), restaria à Impugnante comprovar a efetividade do reajustamento de preço ou regularização de quantidade, pela apresentação de outros documentos comprobatórios dos custos decorrentes das diferenças verificadas na entrega do carvão vegetal.

Todavia, **na peça contestatória a Reclamante limita-se a defender a nota fiscal de entrada como documento hábil à comprovação dos custos incorridos nas operações com carvão vegetal**, argumentando que as leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 não estabelecem como condição para creditamento que o valor das notas fiscais de entrada seja coincidente com o preço apontado nas notas fiscais de produtor rural. De fato, não existe comando expresso neste sentido nas leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 e tampouco seria razoável que seus comandos chegassem a tal nível de especificidade.

Contudo, os contribuintes devem fazer prova dos custos efetivos incorridos na aquisição dos insumos dos quais derivam os créditos de PIS e Cofins a que julgam fazer jus.

No presente caso, não ficou provado que as diferenças apuradas pelo confronto da nota fiscal de entrada com a nota fiscal do fornecedor efetivamente ocorreram, de forma a autorizar o aproveitamento dos respectivos créditos de PIS e Cofins.

Nestas condições, deve ser mantida a glosa dos valores correspondentes à majoração de custos levada a efeito pelo autuado com base apenas em notas fiscais de entrada, por constituírem documentos insuficientes perante o fisco federal.

Como se verifica da leitura da decisão da DRJ, o principal fundamento de defesa do Recorrente foi devidamente rejeitado, uma vez que, ao contrário do quanto afirmado na Impugnação, a legislação exige, expressamente, a emissão de nota fiscal complementar pelo vendedor do insumo, quando se verifica a necessidade de regularização em virtude de diferença de preço ou de quantidade das mercadorias.

Ao analisar o Recurso Voluntário, observo que o Recorrente limitou-se a reproduzir os termos da Impugnação, sem envidar qualquer esforço para infirmar os argumentos da DRJ, deixando de observar o Princípio da Dialética, pelo qual deveria contestar a decisão recorrida, e não repetir os argumentos que usou para contestar a autuação. Nesse contexto, não há como dar provimento ao pedido.

Além disso, **as notas fiscais de entrada são documentos produzidos unilateralmente pelo contribuinte**, com a inserção de valores que ele desejar, o que não implica que a Fazenda Nacional seja obrigada a concordar com os mesmos. Os registros contábeis da escrituração fiscal são passíveis de serem contestados pelo Fisco, que, sem dúvida, precisa respaldar suas conclusões em outros elementos, como notas fiscais, procedimentos de circularização em terceiros, movimentação bancária, etc. **Observe-se que estes últimos documentos são produzidos por outros contribuintes que, ao menos em tese, são terceiros desinteressados** (salvo a existência de conluio).

Nesse sentido, trago a lição Fredie Didier Jr. *et alii*, na obra Curso de Direito Processual Civil, 11ª ed., 2016, vol. 02, págs. 191/192, 201, 207/208 e 211/212:

## 5. ELEMENTOS DO DOCUMENTO

### 5.1 Autoria do documento

#### 5.1.1 Autoria material e autoria intelectual

Autor de um documento é a pessoa a quem se atribui a sua formação. A autoria é um pressuposto de existência do documento, porque é da sua essência que derive de um ato humano.

(...)

Investigar a autoria de um documento é importante para que se possa definir qual a fé que ele merece. Daí ter Amaral Santos afirmado que “toda a teoria do documento se acha dominada pelo problema da sua paternidade”. **Se um documento foi unilateralmente produzido pela parte** (seja essa autoria material ou intelectual, ou ambas), **será de pouca ou nenhuma eficácia contra a parte contrária**, embora possa por ela ser utilizado contra o seu autor. Em outro exemplo, se o autor do documento é um servidor público (escrivão, chefe de secretaria, tabelião, oficial etc.), presumem-se idôneas a sua formação e a declaração dos fatos nele contida (art. 405, CPC).

(...)

## 8.2 Força probante dos documentos públicos

### 8.2.1 Fé pública e presunção de autenticidade e de veracidade do conteúdo do documento público

O documento público faz prova não só da sua formação, mas também dos fatos que o escrivão, o chefe de secretaria, o tabelião ou o servidor declarar que ocorreram em sua presença (art. 405, CPC). A presunção de autenticidade e de veracidade do conteúdo do documento público decorre da fé pública que lhe é reconhecida (p. ex., art. 215, Código Civil).

(...)

## 8.3 Força probante dos documentos particulares

### 8.3.1 Autenticidade e veracidade do conteúdo do documento particular (art. 408, caput, CPC)

As declarações constantes do documento particular, escrito e assinado, ou somente assinado, presumem-se verdadeiras em relação ao signatário (art. 408, caput, CPC, c/c art. 219, Código Civil), se não houver dúvida da sua autenticidade (art. 412, CPC). A presunção que se erige é relativa, admitindo prova em contrário.

Dessa regra é possível extrair algumas conclusões.

(...)

**b) As declarações lançadas num documento, sejam elas narrativas ou dispositivas, não podem ser presumidas verdadeiras em relação a quem não os subscreveu;** assim, por exemplo: se alguém afirma, por escrito, ter entregado a uma outra pessoa uma quantia em dinheiro, essa afirmação, se não for ratificada por essa outra pessoa, apenas prova que houve uma declaração, mas não a efetiva entrega do dinheiro; se alguém envia a outrem uma proposta negocial, não se pode presumir, a partir disso, que as cláusulas e condições ali indicadas foram aceitas pelo oblato.

**c) As declarações lançadas num documento, sejam elas narrativas ou dispositivas, fazem prova contra o signatário, quando lhe forem desfavoráveis,** porque “ordinariamente o *homo medius* não mente ao declarar contra si”.

(...)

**d) As declarações lançadas num documento, sendo favoráveis ao signatário, não lhe servem de prova contra a outra parte, se esta não participou da sua formação –**

**é o chamado “documento unilateral”.** Nada obstante, os livros empresariais, que preencham os requisitos exigidos por lei e não contenham vícios extrínsecos ou intrínsecos, provam também a favor do empresário autor, desde que confirmados por outros subsídios (art. 418, CPC, c/c art. 226, Código Civil).

e) As declarações lançadas num documento, sejam elas narrativas ou dispositivas, presumem-se conhecidas por quem as subscreve e por quem delas tomou ciência inequívoca, não podendo ser opostas a terceiros. A eficácia quanto a terceiros somente se alcança com a transcrição do documento no registro público.

(...)

### **8.3.5 Eficácia probatória dos livros empresariais e da escrituração contábil**

O empresário tem o interesse de manter a escrituração contábil e financeira da sua empresa em dia, lançando as informações necessárias ao desenvolvimento da sua atividade empresarial. Com base nessa premissa é que se erige a presunção de que as declarações contidas nos livros da empresa podem fazer prova contra e a favor do empresário.

**Os livros empresariais provam contra o seu autor. É lícito ao empresário, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos (art. 417, CPC, c/c art. 226, 1ª parte, Código Civil).** Embora configure uma aplicação específica da presunção erigida contra o autor do documento (art. 408, caput, CPC), é justificável a existência deste dispositivo, porque os livros empresariais são documentos em relação aos quais não se costuma exigir assinatura.

Ao contrário, porém, da regra geral contida no art. 408, caput, do CPC, **os livros empresariais, quando preenchem os requisitos exigidos por lei e forem escriturados sem vícios extrínsecos ou intrínsecos, provam também a favor do seu autor, desde que confirmados por outros subsídios (art. 418, CPC, c/c art. 226, 2ª parte, Código Civil).** Esta é uma disposição sui generis porque, a despeito de se tratar de documento formado unilateralmente, pode ele, se preenchidas as exigências legais, fazer prova a favor de quem o formou.

*“Imprestável, nessa ordem de ideias, o livro que não se submeteu ao registro público e à autenticação, quando exigidos por lei; assim como não terão valor probante os assentamentos rasurados, emendados ou borrados, sem adequada e oportuna ressalva.*

*Da mesma maneira, se a operação registrada for daquelas que devem ser acobertadas por documentação fiscal que demonstre a remessa da mercadoria, ou o cumprimento do ajuste, o assento escritural terá de ser completado por comprovantes desses eventos suplementares e circunstanciais”.*

A posição externada acima tem por base os seguintes dispositivos legais:

#### **Lei nº 10.406/2002 (Código Civil)**

Art. 226. Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, **em seu favor, quando,** escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, **forem confirmados por outros subsídios.**

Parágrafo único. **A prova resultante dos livros e fichas não é bastante nos casos em que a lei exige** escritura pública, ou **escrito particular revestido de requisitos especiais,** e pode ser ilidida pela comprovação da falsidade ou inexatidão dos lançamentos.

#### **Lei nº 13.105/2015 (Código de Processo Civil)**

Art. 408. As declarações constantes do documento particular escrito e assinado ou somente assinado presumem-se verdadeiras em relação ao signatário.

Parágrafo único. Quando, todavia, contiver declaração de ciência de determinado fato, **o documento particular prova a ciência, mas não o fato em si, incumbindo o ônus de prová-lo ao interessado em sua veracidade.**

(...)

**Art. 410. Considera-se autor do documento particular:**

I - aquele que o fez e o assinou;

II - aquele por conta de quem ele foi feito, estando assinado;

**III - aquele que, mandando compô-lo, não o firmou porque, conforme a experiência comum, não se costuma assinar, como livros empresariais e assentos domésticos.**

(...)

Art. 412. **O documento particular de cuja autenticidade não se duvida prova que o seu autor fez a declaração que lhe é atribuída.**

(...)

Art. 416. A nota escrita pelo credor em qualquer parte de documento representativo de obrigação, ainda que não assinada, faz prova em benefício do devedor.

(...)

Art. 417. **Os livros empresariais provam contra seu autor**, sendo lícito ao empresário, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos.

Art. 418. **Os livros empresariais que preenchem os requisitos exigidos por lei provam a favor de seu autor no litígio entre empresários.**

Em conclusão, a “nota fiscal de entrada” é documento particular que pode fazer prova **contra quem prestou as informações dela constantes, mas nunca a seu favor. Situação distinta da escrituração contábil** (livros empresariais), que pode servir de prova em litígio contra a Fazenda Nacional, desde que cumpridos determinados requisitos formais, **quando forem confirmados por outros subsídios (art. 226, caput, Código Civil)**, sendo exigida, quando for o caso, a comprovação por meio de escrito particular revestido de requisitos especiais (art. 226, parágrafo único, Código Civil), que, na maioria dos casos de interesse para o Fisco, corresponde à nota fiscal, seja ela a original ou a complementar.

Destaque-se que o adquirente do insumo, ao emitir uma nota fiscal de entrada em valor superior ao da nota fiscal emitida pelo vendedor, **ao mesmo tempo que cria para si um direito** (crédito da não-cumulatividade), **cria para o vendedor, ao menos em tese, uma obrigação**. Afinal, se a venda foi em valor superior àquele afirmado na nota fiscal de venda, esta diferença não está isenta/imune de tributos; sobre tal diferença deverá incidir IRPJ, CSLL, ICMS, PIS, COFINS, etc.

A questão que surge, de forma evidente, é como o vendedor poderia registrar tal diferença em sua contabilidade sem emitir uma nota fiscal complementar, pois não me parece

que exista base legal para registrar uma receita de venda com base em nota fiscal de entrada emitida pelo adquirente. Logo, como se vê, o fundamento exposto pelo Recorrente é totalmente desprovido não apenas de base legal, mas de lógica. Na sistemática posta em prática pelo recorrente, ocorre a geração do crédito para o adquirente sem o correspondente débito para o vendedor.

Ora, não há dúvidas de que quem paga por uma mercadoria tem que exigir do fornecedor a correspondente notas fiscal, para poder deduzir tais valores como custo de produção e também para comprovar seus créditos da não-cumulatividade das contribuições. Se o vendedor se recusa a fornecer, deve o comprador se recusar a pagar. Essa é a praxe em toda e qualquer negociação comercial.

Não é crível a tese do recorrente de que efetivou o pagamento e não exigiu as correspondentes notas fiscais, valendo-se posteriormente de notas emitida por ele próprio para comprovar a transação. Tal alegação foge totalmente a qualquer exame de verossimilhança.

Nesse sentido, trago os seguintes precedentes:

**i) Acórdão n.º 9303-011.922, Sessão de 14 de setembro de 2021:**

A questão em debate cinge-se na análise da situação em que a Nota Fiscal complementar emitida pela própria siderúrgica (adquirente das mercadorias), para ajuste do peso do carvão vegetal adquirido (aferido na chegada do carvão) quando inferior à quantidade constante da Nota Fiscal original, seriam documentos hábeis para comprovação do crédito de PIS e COFINS não cumulativos.

Na visão da Fiscalização, a Nota Fiscal complementar emitida pelo próprio adquirente não pode ser admitida como um documento hábil a demonstrar o crédito e não aceitou essa prova. Confira-se trecho do Termo de Verificação Fiscal (fl. 968):

“(…) Entendemos que para tal situação, e tendo ocorrido efetivamente o recebimento a maior de mercadorias, o correto, S.M.J, 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 (e, inclusive, para o ICMS), no caso da aquisição de insumos no mercado interno, é a Nota Fiscal regularmente emitida pelo Fornecedor da mercadoria ou pelo Prestador do Serviço”. (Grifei)

No Acórdão recorrido, ressalta que a situação vivenciada 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.”

Ou seja, entendeu 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.

Pois bem. No caso, está a tratar de Pedido de Ressarcimento de crédito de COFINS e, dessa forma não se pode aceitar documento emitido pelo próprio interessado, para comprovação de um crédito, cabendo o ônus da prova ao Contribuinte.

Verifico que na decisão da DRJ, já indicou a impossibilidade de prova por documento próprio. Aliás, após a diligência realizada, aquiesceu na reversão da glosa de créditos para as Notas Fiscais complementares cujo pagamento foi encontrado e comprovado. Confira-se trecho (fls. 1.846/1.847):

(...)

Assim, concordando com as considerações tecidas no Acórdão n.º 08-31.254, de 08/10/2014, proferido pela DRJ em Fortaleza/CE, caberia ao Sujeito Passivo trazer o aprofundamento das provas dos pagamentos junto ao Recurso Voluntário. Isso, apesar de alegado, não foi trazido, portanto, não cabe agora inverter o ônus da prova, entendendo que a Fiscalização deveria utilizar mais fundamentos para refutar o crédito.

Dessa forma, voto por dar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para considerar insuficiente a Nota Fiscal complementar desprovida de comprovação do seu pagamento objetivando a comprovação do crédito requerido e, restaurar a decisão de 1ª instância de julgamento (DRJ/FOR).

**ii) Acórdão n.º 3302-009.753, Sessão de 21 de outubro de 2020:**

II – Análise das glosas de créditos vinculados ao aumento do preço da cana de açúcar

Segundo a recorrente, as Leis n.º 10.833/03 e 10.637/02 não condicionam a concessão de créditos de PIS/COFINS à emissão de nota fiscal complementar, sendo suficiente a simples comprovação de que “incorreu em custos indispensáveis ao desempenho de sua atividade”, fato que seria patente no caso concreto, uma vez que os gastos glosados representam custo na aquisição de seu principal insumo, qual seja, a cana de açúcar. Nesse contexto, a recorrente sustenta que a glosa efetuada pela fiscalização se deu ao arrepio da lei, “havendo a própria fiscalização reconhecido que a variação do preço da cana deve gerar direito ao crédito de PIS”, devendo-se afastar a glosa realizada sob a rubrica “Serviços prestados – Terceirização”, uma vez que o valor da variação de preço integraria o custo de aquisição do insumo.

Compulsando a decisão recorrida, extraem-se os seguintes fundamentos para a manutenção das glosas:

*Em referência à glosa da conta da conta 4301141408 – Serv. Prestados – Terceirização, referentes a ajustes contabilizados pelo aumento do preço de cana-de-açúcar, temos que não assiste razão ao contribuinte, pois ratificamos o entendimento da DRF/Piracicaba, de que tal provisão não gera direito a crédito, já que não houve a emissão de nota fiscal por parte do fornecedor, ferindo o princípio da não-cumulatividade, que é a incidência da contribuição em etapa anterior.*

*O momento correto para se contabilizar tais provisões seria ao final da safra, quando o fornecedor emitiria as notas fiscais complementares, conforme Informação Fiscal de fls. 104-107, transcrita parcialmente a seguir:*

“RAZÕES DA RECUSA

*Conta 4301141408 (SERV. PRESTADOS — TERCEIRIZAÇÃO): Nesta conta a contribuinte contabilizou, a débito, os custos de aquisição de sua principal matéria-prima, a cana-de-açúcar. Além do registro das notas fiscais de aquisição, houve outros lançamentos a débito, referentes a ajustes pelas variações do preço da cana (ver fls. 72 a 74). Estes ajustes (ou provisões) foram contabilizados porque houve aumento do preço da cana, conseqüentemente houve majoração do custo incorrido. Entretanto, tais provisões não podem ser admitidas na base de cálculo dos créditos, tendo em vista que não houve emissão de nota fiscal por parte do fornecedor, ou seja, não foi respeitado o princípio basilar do regime não cumulativo, que é o de que tenha havido a incidência da contribuição em etapa anterior. A contribuinte poderia calcular créditos sobre as possíveis variações do preço da cana somente ao final de cada safra, em 30 de abril, ocasião em que seriam emitidas notas fiscais complementares pelos fornecedores, com as devidas incidências do PIS/Pasep.”*

São precisos os fundamentos acima transcritos, de maneira que os adoto como razões suplementares de decidir no presente voto.

Como bem assinala a decisão recorrida, não há como reconhecer o direito creditório postulado sem que haja a emissão de notas fiscais, por parte do fornecedor de cana de açúcar, com a consideração dos valores de incremento ao preço dos insumos adquiridos.

Neste caso, admitir o creditamento de provisões ligadas a eventuais ajustes nos preços da cana de açúcar, sem a devida concretização do aumento e emissão de respectivas notas fiscais, consubstanciando e comprovando os acréscimos aos custos dos insumos, além de estancar a sistemática da não-cumulatividade – uma vez que acaba prejudicando a incidência das contribuições não cumulativas sobre a parcela atinente aos ajustes -, acaba por frustrar a própria prova da natureza e quantificação do ajuste de preços e sua necessária vinculação com os insumos adquiridos.

Não é demais lembrar que a escrituração contábil, sem os documentos fiscais de suporte, não é suficiente para demonstrar o incremento no valor de aquisição dos insumos, não servindo, assim, para justificar o crédito postulado: “a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais” (RIR/99, art. 923).

(...)

Saliente-se, ademais, que é indevida a apropriação, como insumos, dos valores provisionados a título de expectativas na alta dos preços da cana de açúcar. Como se sabe, as provisões contábeis representam expectativas de perdas de ativos ou estimativas de valores a desembolsar que só poderão ser consideradas como despesas de insumos quando efetivamente ocorridas. No caso dos autos, como bem sublinhou o Termo de Informação Fiscal, somente ao final da safra, com a efetivação do aumento de preços no valor dos insumos e respectiva emissão de notas fiscais complementares, é que seria possível a tomada de créditos de PIS não-cumulativo.

Diante do exposto, entendo que devem ser mantidas as glosas ora analisadas.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao pedido.

### **III – DA REITERAÇÃO DAS ARGUIÇÕES CONSTANTES DA IMPUGNAÇÃO**

O Recorrente apresenta o seguinte pedido, à fl. 557:

b) Que seja conhecida e apreciada cada uma das arguições constantes da impugnação ora ratificada "in totum", bem como das razões adicionais e explicativas lançadas na presente peça, e, por consequência, sejam as mesmas julgadas procedentes para o fim de se julgar insubsistente o auto de infração.

Pelo Princípio da Impugnação Específica e pelo Princípio da Dialeiticidade, o Recorrente deve apresentar os argumentos para se contrapor à decisão recorrida, bem como contestar especificamente cada ponto com o qual tenha discordância, sendo vedada a contestação genérica, como pretende fazer o contribuinte nesta parte do seu Recurso Voluntário.

Pelo exposto, voto por não conhecer deste pedido.

**IV - DISPOSITIVO**

Pelo exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo dos pedidos genéricos e, na parte conhecida, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para excluir da base de cálculo das contribuições o valor do ICMS destacado nas notas fiscais de venda.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares