



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10665.901152/2011-22  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-008.775 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de julho de 2021  
**Recorrente** SIDERURGICA UNIAO S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

**COMPENSAÇÃO. CRÉDITO SEM COMPROVAÇÃO DE LIQUIDEZ E CERTEZA. NÃO HOMOLOGAÇÃO.**

Nos termos do artigo 170 do Código Tributário Nacional, para compensação é essencial a comprovação da liquidez e certeza dos créditos do sujeito passivo, requisito sem o qual a compensação deve ser não homologada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3201-008.769, de 27 de julho de 2021, prolatado no julgamento do processo 10665.901145/2011-21, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Helcio Lafeta Reis, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Mara Cristina Sifuentes, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, Laercio Cruz Uliana Junior, Marcio Robson Costa, Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente).

### **Relatório**

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adoto neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Despacho Decisório Eletrônico que homologou parcialmente compensações declaradas em DCOMP.

O Termo de Verificação Fiscal – TVF que embasou a decisão supracitada. Em resumo, descreve que houve glosa de créditos da contribuição relativos a compras de:

1- carvão vegetal, em virtude de divergências entre NF de entrada da interessada e NF de venda de fornecedor;

2 - minério de ferro, em virtude de créditos informados em Dacon com valores superiores aos contabilizados.

Cientificada do Despacho Decisório, a interessada apresentou manifestação de inconformidade, pedindo o cancelamento do débito exigido, em virtude de sua extinção por meio de nova compensação, e o reconhecimento integral do crédito pleiteado, homologando-se todas as compensações. Para tanto, em síntese, assim se manifestou:

O Pagamento dos Valores Cobrados no Despacho Decisório Antes da análise das glosas realizadas pelo Fisco, é importante esclarecer que o débito cobrado no despacho decisório impugnado foi extinto por meio de nova Dcomp [...].

Como se pode ver da mencionada declaração de compensação, o valor principal cobrado pelo Fisco no despacho decisório, bem como seus acréscimos legais (multa e juros até a data da compensação), foram devidamente quitados com crédito de Cofins pago a maior [...], crédito que, diga-se de passagem, nada tem a ver com o MPF que originou o despacho decisório.

[...]

Portanto, o débito cobrado no despacho decisório deve ser imediatamente cancelado, tendo em vista ter havido sua extinção por meio de uma nova compensação. Cancelando-o ou não (esta hipótese admitida tão-somente para efeitos de argumentação), a presente manifestação deve ser analisada na parte referente às glosas realizadas pelo Fisco, para assim se saber se tal pagamento foi indevido, e, consequentemente, se a manifestante terá direito à sua restituição.

Desconsideração de Parte das Notas Fiscais de Entrada de Carvão Vegetal

[...]

O Fisco, para decidir qual nota considerar, adotou critério sem qualquer fundamento lógico, simplesmente considerando as notas fiscais com valor menor, ou seja, que geram créditos menores de PIS e de Cofins.

[...]

Assim, no presente caso, é irrelevante saber sobre que valor o fornecedor do carvão vegetal recolheu PIS e Cofins, para se saber o valor sobre o qual a manifestante determinará o valor do seu crédito de PIS e Cofins. O que interessa no presente caso é saber o valor real da aquisição do carvão vegetal, que está consignado na nota fiscal de entrada com a metragem e valor real do produto, estando o valor real lançado na escrituração fiscal e contábil da manifestante à disposição do Fisco com total transparência.

[...]

No presente caso, o valor do carvão vegetal (bem utilizado como insumo na fabricação de outro produto, o ferro-gusa) adquirido é retratado fielmente apenas pelas notas fiscais de entrada da manifestante.

Prova cabal de tal fato é que, como se pode observar do próprio TVF, especificamente da planilha "Apuração da Base de Cálculo de Créditos de Carvão", coluna "Pagamentos Contabilizados do Carvão", todo o carvão vegetal adquirido foi pago com base nas notas fiscais de entrada.

[...]

É no estabelecimento do adquirente, ou seja, no estabelecimento da manifestante, que é apurada uma metragem correta, exata do carvão, tanto que se paga a carga ao motorista com base na metragem obtida na empresa, pois repetindo, a metragem feita pelo fornecedor quando da saída do carvão é apenas referencial.

[...]

No presente caso, o Fisco, ao considerar a nota fiscal do fornecedor [...] cometeu um grande equívoco, pois, como já mencionado, tal fornecedor está localizado no município de Cláudia, MT, em vez de Divinópolis. E tais operações de carvão são submetidas a pauta fiscal. Ou seja, o preço do carvão é fixado pela Fazenda Estadual, razão pela qual o valor do ICMS é o mesmo nas duas notas fiscais (entrada e fornecedor).

[...]

A Glosa de Parte dos Créditos Referentes às Aquisições de Minério de Ferro

[...]

O que houve foi um erro material por parte do Fisco, ao desconsiderar as duas contas relativas ao minério de ferro, uma referente à mercadoria e outra ao respectivo frete. Tais contas, obviamente, devem ser somadas, não havendo nenhuma duplicidade.

A Manifestação de Inconformidade foi julgada improcedente, em resumo por insuficiência de provas da liquidez e certeza do crédito pleiteado e no que se refere a extinção do débito a DRJ destacou que:

Tal circunstância não afeta a constituição do crédito tributário, via confissão de dívida em DCOMP, tampouco o julgamento da manifestação de inconformidade ora sob análise, que é apresentada contra a "não homologação de compensação", conforme estabelecido na legislação de regência, como, por exemplo, o art. 66 da IN RFB nº 900/2008.

Destaco que, caso venha surgir litígio quanto à nova DCOMP, a controvérsia deve ser resolvida em processo próprio, distinto do presente.

Não obstante, a Unidade de preparo deve acautelar-se para que não haja duplicidade de cobrança.

#### 4. Conclusão

Isso posto, voto por considerar improcedente a manifestação de inconformidade contra a não homologação da compensação. A Unidade de preparo deve acautelar-se para que não haja duplicidade de cobrança, tendo em vista o exposto no tópico anterior.

Inconformado o contribuinte apresentou Recurso Voluntário requerendo a reforma do julgado, alegando em síntese, meros erros materiais em relação às informações lançadas nas declarações, ônus da prova, jurisprudência do CARF e busca da verdade material.

Assim como ocorreu na apresentação da Manifestação de Inconformidade, ao Recurso Voluntário não houve juntada de documentos probatórios.

É o relatório.

### Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os pressupostos e requisitos de admissibilidade.

O processo trata de pedido de compensação, utilizando como crédito valores de PIS que o contribuinte alega ter direito ao ressarcimento. O pedido foi glosado pela autoridade fiscal nos seguintes tópicos:

1- carvão vegetal, em virtude de divergências entre NF de entrada da interessada e NF de venda de fornecedor;

2 - minério de ferro, em virtude de créditos informados em Dacon com valores superiores aos contabilizados.

Sobre o item 2 não há impugnação específica no Recurso Voluntário, restando preclusa qualquer alegação posterior acerca da matéria. Conforme adiante será melhor detalhado o recorrente limitou-se em impugnar as divergências entre as notas fiscais, deixando de trazer à baila as razões do minério de ferro ter créditos informados em Dacon com valores superiores aos contabilizados. Sendo assim, a referida glosa não será abordada neste voto.

Passando então a análise do item 1 que trata do carvão vegetal, em sua defesa o Recorrente discorre acerca de meros erros materiais em relação às informações lançadas nas declarações eletrônicas de compensação, sem apresentar provas de suas alegações.

Ora, percebe-se, da leitura dos trechos destacados, que a glosa de créditos decorreu da existência de meros erros materiais em relação às informações utilizadas para o preenchimento e posterior transmissão das DCOMPs, tanto que o acórdão utiliza a expressão *"divergências entre as NF"* como fundamento apto a justificar a decisão.

Além disso, se, de um lado, o acórdão pretende atribuir à Recorrente, em caráter absoluto, o ônus da prova quanto à extensão do direito creditório, citando para tanto até mesmo a legislação processual civil, de outro lado o mesmo acórdão, de forma contraditória, diz que documentos produzidos unilateralmente não teriam o condão de provar, *"por si sós, os valores escriturados"*.

Por fim, o acórdão ignora o princípio da busca pela verdade real no processo administrativo ao invocar a suposta preclusão do *"direito de apresentar a prova documental em outro momento processual"*.

O fato é que, da maneira como foi proferida, a decisão da DRJ/JFA impede, de modo equivocado, que a Recorrente possa demonstrar que possuía direito creditório suficiente para fazer frente às compensações pleiteadas.

A negativa do crédito se deu após procedimento fiscal sendo as glosas justificadas e motivadas conforme destaques que abaixo transcrevo:

1- carvão vegetal, em virtude de divergências entre NF de entrada da interessada e NF de venda de fornecedor;

O contribuinte, na aquisição de carvão vegetal, emite nota fiscal de entrada com valores diferentes dos valores constante da Nota fiscal de saída, emitida pelo fornecedor.

O documento fiscal hábil e idôneo para comprovar as operações de compra e venda de mercadorias é a nota fiscal. A nota fiscal de entrada emitida na data da aquisição pelo comprador é documento hábil a comprovar a operação de compra de mercadorias, desde que relatem a realidade da operação e, também, fique comprovado o seu efetivo pagamento. Não pode haver discrepância ou diferença entre o valor da mercadoria constante na nota fiscal de venda do produtor e a nota fiscal de entrada emitida pelo próprio contribuinte. A ausência de qualquer uma das condições, não dará ao contribuinte o direito ao crédito.

Ocorre que o contribuinte na aquisição de carvão, durante todo o período abrangido pela ação fiscal, emitiu notas fiscais de entrada com valores sempre diferentes das notas fiscais emitidas pelos fornecedores, ora maior, ora menor que estas.

Ocorre que ao apresentar o Recurso Voluntário a Recorrente não juntou documentos, com a finalidade de comprovar acertos nas emissões das notas fiscais que encontravam-se em divergência de valores nas entradas e saídas.

Sabendo que as Dcomp's não foram homologadas em razão das declarações acessórias estarem equivocadas, bem como a divergência apontada acerca dos valores das notas fiscais, caberia ao recorrente proceder com a retificação, ou, na impossibilidade, apresentar provas que seriam capazes de embasar o seu pedido, sendo certo que a ela, recorrente, foi dada essa oportunidade no momento em que apresentou o Manifesto de Inconformidade.

Compulsando os autos o Recorrente não se desincumbiu em contextualizar as divergências entre as notas fiscais de entrada, a seu cargo com as notas fiscais de venda, a cargo do fornecedor, trazendo a legalidade deste procedimento de emissão de documento fiscal na aquisição de carvão vegetal, evidenciando o regramento quanto ao ajuste de preço e quantidade – em cumprimento ao RICMS, ou mesmo orientações da SEFAZ do estabelecimento em que esta sediada.

Digo isso, pois o melhor argumento para corroborar as quantidades (m3) do carvão vegetal, mas também quanto ao seu valor unitário adotado nas notas de entradas, emitidas pela Recorrente, requer observância a critérios e procedimentos subsidiado pela norma legal, ou seja, uma metodologia pré-determinada e específica ao presente caso.

A legalidade destas operações também traria luz quanto à possibilidade e consentimento, dos fornecedores do carvão vegetal adquirido pela fiscalizada vir a poder optar pela emissão de notas fiscais complementares, o que de certo seria capaz de sanar dúvidas em relação a base de cálculo do ICMS, fato que norteou a fiscalização em sua verificação, que entendeu ser um dos fatores para aferir a veracidade da operação, ora detectando ser a nota fiscal de saída na formação da base de cálculo para o ICMS, ora a nota fiscal de entrada.

Uma vez que o Fisco detectou divergência no procedimento adotado, ainda que a Recorrente afirme que todo o carvão vegetal adquirido foi pago com base nas notas fiscais de entrada e que a partir dessas entradas forma a base para efeito do que dispõe Leis n's 10.637/2002 e 10.833/2003, para formação dos créditos (insumos) de PIS e Cofins, o que espera este julgador, é que a Recorrente fosse mais diligente na instrução processual.

Nesse passo, podemos cotejar o próprio exemplo trazido pela Recorrente, vejamos:

Tal **nota fiscal de entrada retrata o valor de R\$ 23.043,54**, que foi exatamente o valor pago ao fornecedor, conforme se pode ver da própria planilha "Apuração da Base de Cálculo de Créditos de Carvão" que está anexa ao TVF. Ou seja, a **nota fiscal do fornecedor, no valor de R\$ 5.900,00**, em nenhum momento reflete a realidade dos fatos, e, consequentemente, dos créditos de PIS e Cofins. (vide e-fl.80 - Apuração da Base de Cálculo de Créditos de Carvão).

Oras, ao analisar o exemplo, é inegável a discrepância entre o valor da mercadoria constante na nota fiscal de venda do produtor e a nota fiscal de entrada emitida pelo próprio contribuinte. Fato que foi demonstrado no TVF:

Na tabela abaixo, transcrevemos os dados contidos na nota fiscal de saída, emitida pelo fornecedor, e os dados contidos na nota fiscal de entrada, emitida pelo contribuinte, retiradas das notas fiscais anexadas a este processo:

| NF de Saída - emitida pelo Fornecedor     |      |              |            |                |          |               |                   |                  |
|-------------------------------------------|------|--------------|------------|----------------|----------|---------------|-------------------|------------------|
| Data de Emissão                           | CFOP | Número da NF | Qdade [m3] | Valor Unitário | Valor NF | Valor do ICMS | Valor Total da NF | Aliquota do ICMS |
| 20/08/2008                                | 6101 | 009          | 100        | 59             | 5.900,00 | 708,00        | 5.900,00          | 12               |
| NF de Entrada - emitida pelo Contribuinte |      |              |            |                |          |               |                   |                  |
| Data de Entrada                           | CFOP | Número da NF | Qdade [m3] | Valor Unitário | Valor NF | Valor do ICMS | Valor Total da NF | Aliquota do ICMS |
| 07/07/08                                  | 2101 | 3345         | 118,40     | 200,98         | 23796,03 | 708,00        | 23.043,54         | 12               |

Comparando as informações contidas nas notas fiscais acima, podemos observar que a nota fiscal de entrada, emitida pelo contribuinte, está majorada, tanto no valor unitário do metro cúbico de carvão vegetal, quanto na quantidade, resultando no valor total da nota de R\$23.043,54, valor este majorado em 303,32% do valor da nota fiscal de saída, emitida pelo fornecedor.

Diante o contexto apresentado, importante frisar, que não se esta a dizer que não seria a nota fiscal de entrada emitida na data da aquisição pelo comprador, o documento hábil a comprovar a operação de compra de mercadorias, e que este não seria o documento a embasar a sua apuração, o que se busca aferir é a exatidão da operação, o que perpassa pela comprovação dos seus efetivos pagamentos, cujo efeito prático é munir o julgador de que a Recorrente goza do direito líquido e certo dos créditos pleiteados.

De tudo que foi analisado nos autos é evidente a falta de documento legal ratificando que as diferenças, apuradas pelo confronto da nota fiscal de entrada com a nota fiscal do fornecedor, existiram de forma a endossar o registro do custo efetivo da operação. A questão posta pelo Fisco restou clara acerca da glosa de créditos relativos a compras de carvão vegetal, justamente por conta de divergências entre as NFs (entrada x saída), nesse sentido, restou consignado na decisão recorrida os requisitos estabelecidos para fins do ônus da prova que incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito.

Por fim, entendo que a Recorrente não logrou êxito em retratar “fielmente” a consistência nos dados constantes nas notas fiscais de entrada, seja à luz do que determina a lei que dispõe sobre o assunto, seja demonstrando os efetivos pagamentos aos fornecedores, a partir do valor informado na NF de entrada, seja trazendo rastreabilidade com a escrituração contábil, partindo do princípio que “documentos hábeis”, são aqueles que gozam de integridade com a operação realizada.

Nesse cenário, importa lembrar, antes de tudo, que é inerente à análise dos PERDCOMPs, a demonstração pelo sujeito passivo do direito creditório pleiteado por meio da apresentação de documentação hábil e idônea. No que se refere ao ônus do contribuinte em instruir o processo com todas as provas necessárias ao julgamento, colaciono o entendimento da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em decisão consubstanciada no acórdão de nº 9303-005.226, nos seguintes termos:

"...o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar é do contribuinte. O papel do julgador é, verificando estar minimamente comprovado nos autos o pleito do Sujeito Passivo, solicitar documentos complementares que possam formar a sua convicção, mas isso, repita-se, de forma subsidiária à atividade probatória já desempenhada pelo contribuinte. Não

pode o julgador administrativo atuar na produção de provas no processo, quando o interessado, no caso, a Contribuinte não demonstra sequer indícios de prova documental, mas somente alegações."

Como se sabe, a parte incumbida do ônus probatório possui o amplo direito de produzir a prova. A parte adversa, em contrapartida, tem o amplo direito à contraprova, pois só assim o contraditório e a ampla defesa serão igualmente garantidas às partes.

O ônus da prova é a incumbência que a parte possui de comprovados fatos que lhe são favoráveis no processo, visando à influência sobre a convicção do julgador, nesse sentido, a organização e vinculação dos documentos (hábeis e idôneos) com as matérias impugnadas e a reunião de suas declarações, pertinentes ao tributo em análise, seria indispensável para um convencimento.

Modernamente defende-se a divisão do ônus *probandi* entre as partes sob a égide da paridade de tratamento entre estas. Francesco Carnelutti, no clássico Teoria Geral do Direito<sup>1</sup>, assim leciona:

Quando um determinado fato é afirmado, **cada uma das partes tem interesse em fornecer a prova dele**, uma delas a de sua existência e a outra a da sua inexistência; o interesse na prova do fato é, portanto, bilateral ou recíproco.(grifei)

Diante da complexidade de um processo de compensação tributária o recorrente deve se preocupar em formar o convencimento do julgador de forma que este seja capaz de fazer presunções simples, aquelas que são consequências do próprio raciocínio do homem em face dos acontecimentos que observa ordinariamente. Elas são construídas pelo aplicador do direito, de acordo com o seu entendimento e convicções. No dizer de Giuseppe Chiovenda<sup>2</sup>:

São aquelas de que o juiz, como homem, se utiliza no correr da lide para formar sua convicção, exatamente como faria qualquer raciocinador fora do processo. Quando, segundo a experiência que temos da ordem normal das coisas, um ato constitui causa ou efeito de outro, ou de outro se acompanha, após, conhecida a existência de um dos dois, presumimos a existência do outro. A presunção equivale, pois, a uma convicção fundada sobre a ordem normal das coisas. (grifei)

Diante do exposto, voto em negar provimento ao Recurso Voluntário.

É o meu entendimento.

## Conclusão

Importa registrar que nos autos em exame a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de tal sorte que, as razões de decidir nela consignadas, são aqui adotadas não obstante os dados específicos do processo paradigma citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira – Presidente Redator

<sup>1</sup> CARNELUTTI, Francesco. Teoria geral do direito. (Tradução de Antônio Carlos Ferreira). São Paulo: Lejus, 1999, p.541 (in Temas Atuais de Direito Tributário)

<sup>2</sup> CHIOVENDA, Giuseppe. Instituições de direito processual civil Trad.J. Guimarães Menegale. São Paulo: 1969. v. III, p. 139

Fl. 8 do Acórdão n.º 3201-008.775 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 10665.901152/2011-22