



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



**Processo nº** 10120.909117/2011-17  
**Recurso** Voluntário  
**Resolução nº** 3001-000.386 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 16 de julho de 2020  
**Assunto** DILIGÊNCIA  
**Recorrente** COMING INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE COUROS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência à Unidade de Origem, para que esta analise o direito creditório pleiteado à luz da NOTA SEI PGFN MF 63/18.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões – Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Roberto da Silva (Presidente), Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (Relatora) e Luis Felipe de Barros Reche.

### Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão da DRJ, à fl. 1626/1627 dos autos:

Cuida o presente de declarações de compensação (DCOMP), transmitidas pela pessoa jurídica acima identificada, com o objetivo de compensar débitos próprios com o direito creditório da Cofins Não - Cumulativa - Exportação, do 3º trimestre de 2007, no valor de R\$ 1.589.044,54, descrito no PER 37572.61748.180111.1.5.09-0970 (fls. 1.518 a 1.521).

Concluída a auditoria autorizada pelo MPF nº 01.2.01.00-2011-01318-7, a autoridade tributária emitiu o Despacho Decisório nº 044440142, em 01/03/2013, às fls. 1.522, que reconheceu parcialmente o direito creditório, como está ilustrado abaixo:

	Julho	Agosto	Setembro	TRIMESTRE
VLR CRÉDITO PEDIDO	608.474,83	465.260,79	515.308,92	1.589.044,54
VLR CRÉDITO DEFERIDO	599.898,23	456.041,03	508.979,98	1.564.919,24

A motivação do ato decisório está no Relatório de Auditoria do Crédito da Cofins (fls. 1.524 a 1.530), cujo escopo é restrito à análise dos créditos da não-cumulatividade da Cofins-Exportação, do ano-base 2007.

Tendo recepcionado os arquivos digitais requeridos do sujeito passivo, a autoridade tributária confrontou estes com as informações nos Dacons, e não identificou nenhuma

Fl. 2 da Resolução n.º 3001-000.386 - 3ª Sejul/1ª Turma Extraordinária  
Processo nº 10120.909117/2011-17

inconsistência relativa às Vendas Tributadas (item I) e aos Créditos Registrados (item II) no 3º trimestre de 2007.

No item III, a autoridade tributária informa ter desconsiderado os créditos de períodos anteriores, pois estes foram consumidos integralmente no período correspondente, seja no desconto da contribuição devida, seja para embasar o deferimento do ressarcimento respectivo.

Ao fim do relatório, tendo registrado a adoção do método da amostragem no exame dos documentos fiscais e arquivos digitais, a autoridade tributária deferiu, em parte, o direito creditório, pois não acatou, como insumos, os bens e serviços informados na Planilha às fls. 1.531 a 1.567.

A decisão e a documentação complementar chegaram ao conhecimento do contribuinte em 19/03/2013, por via postal, conforme aviso de recebimento às fls. 1.586.

Irresignada, a contribuinte apresentou a manifestação de inconformidade em 18/04/2013 (fls. 2 a 7), informando seu objeto social como a exploração e comercialização de minérios.

Depois de contextualizar a auditoria fiscal, a manifestante chama a atenção do que denomina ser um “equivoco de procedimento”, resultado do exame por amostragem do direito creditório quando, acredita, dever-se-ia ter procedido à análise acurada e minuciosa ou “confrontar as declarações, os arquivos digitais e imperiosamente à análise IN LOCO das notas fiscais, vez que o direito creditório encontra-se intrínseco ao supracitado documento fiscal, sendo que as mesmas revelam os dispêndios, denominados insumos”.

Mais adiante, clama que a análise tributária foi “meramente superficial e sem qualquer critério técnico fundamentado” e pergunta, a título retórico, se a autoridade fiscal pode afirmar se os documentos fiscais não reconhecidos são idôneos ou se seus emitentes estavam em situação regular perante o Fisco Federal, à época do fato gerador.

Como prova, apresenta Relatório Demonstrativo de Notas Fiscais de Aquisição, Dedutíveis para Efeitos de Creditamento (fls. 22 a 54) e as cópias das Notas Fiscais (fls. 57 a 1.445).

Adiante, o contribuinte entende ser necessária uma diligência técnica, por autoridade tributária estranha à lide, a fim de verificar o direito creditório pretendido e a glosa, considerado o princípio da verdade material.

O contribuinte juntou, ainda, despacho decisório, procuração, documentos de identificação, contrato social, DCTF's e DACON's (fls. 08/1517).

Ao analisar o caso, a DRJ entendeu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a manifestação de inconformidade, conforme decisão que restou assim ementada (fls. 1625/1631):

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2009

VERIFICAÇÃO POR AMOSTRAGEM. POSSIBILIDADE.

A lei não estabeleceu rito especial a ser seguido no procedimento administrativo de análise do direito creditório. A eleição da metodologia adotada na investigação fiscal insere-se na competência da autoridade administrativa.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Fl. 3 da Resolução n.º 3001-000.386 - 3ª Sejul/1ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 10120.909117/2011-17

A decisão consignou, em seus fundamentos, que o inconformismo do contribuinte se voltou à auditoria por amostragem, e não às conclusões atingidas no procedimento. Acerca da prova por amostragem, afirmou que: a) autoriza um juízo de certeza relativa quanto aos fatos que não integram a amostra selecionada; b) a ausência de previsão normativa não significa sua inadmissibilidade no processo administrativo; c) a adoção dessa metodologia está dentro da discricionariedade da autoridade; d) a autoridade selecionou parte dos documentos que entendeu significativa para a sua análise e apurou os fatos com base nos documentos fornecidos pelo contribuinte; e) no curso da fiscalização, não é requerido o exame integral, nota a nota, da documentação; f) a utilização da amostragem tem aceitação pacífica na jurisprudência administrativa.

Em seguida, expôs que o contribuinte não procurou se defender das glosas nem apresentou argumentos contrários a elas, direcionando sua inconformidade ao procedimento realizado. Assim, considerando que o contribuinte não comprovou a ocorrência das glosas sobre insumos, e que o ônus da prova neste caso é dele, julgou improcedente a manifestação de inconformidade.

O contribuinte foi intimado acerca desta decisão em 31/07/2018 (vide AR à fl. 1655 dos autos) e, insatisfeito com o seu teor, interpôs, tempestivamente (vide registro de solicitação de juntada datado de 28/08/2018, fl. 1657), Recurso Voluntário (fls. 1658/1662).

Em seu recurso, o contribuinte alegou ter ciência do seu dever de provar a liquidez e certeza dos créditos pretendidos, e argumentou que, não obstante a discricionariedade das autoridades na condução do procedimento de validação do crédito, o processo administrativo deve ser regido pela verdade material. Assim, a autoridade deveria usar todos os meios disponíveis para buscar a verdade dos fatos e a materialidade do crédito em comento.

Alegou que a Administração Pública é regida pelo princípio da razoabilidade, o que inviabilizaria a desqualificação dos seus créditos em uma análise superficial. As notas fiscais juntadas, em seu entender, representam despesas que implicam o direito ao crédito perseguido, em atenção à legislação de regência. A desqualificação supostamente ocorrida no presente caso representaria uma grave ofensa aos artigos 110 do CTN e 5º, LV, da Constituição Federal.

O recorrente alegou que considerou a natureza das aquisições representadas pelas notas fiscais, as quais seriam hábeis a comprovar o seu direito, razão pela qual reiterou seu pleito de realização de diligência técnica para apuração do pretendido crédito.

Ao fim, pediu a reforma do acórdão e a conversão do julgamento em diligência para que seja validado e homologado o crédito perseguido. Pugnou pela juntada posterior de documentos.

Não juntou novos documentos com o seu recurso.

Os autos, então, vieram-me conclusos para a análise do Recurso Voluntário interposto.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Relatora:

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Fl. 4 da Resolução n.º 3001-000.386 - 3ª Sejul/1ª Turma Extraordinária  
Processo nº 10120.909117/2011-17

Consoante acima narrado, extrai-se dos autos que, do valor de R\$ 1.589.044,54 solicitado, o contribuinte já teve reconhecido crédito no importe de R\$ 1.564.919,24, permanecendo em discussão, portanto, tão somente a diferença que totaliza R\$ 24.125,30.

Da leitura do despacho decisório à fl. 1.529 dos autos, a fiscalização fez consignar, de forma expressa, que a análise que levou à conclusão ali inserida foi realizada “por amostragem”. Ademais, da planilha que seguiu anexa ao referido despacho, é possível se extrair que as glosas estão relacionadas às notas fiscais registradas como “bens utilizados como insumos”. Contudo, não constou do despacho decisório, de forma clara, quais as razões que levaram a fiscalização a desconsiderar tais notas como aptas a garantir o direito creditório do contribuinte.

Em sua manifestação de inconformidade, então, o contribuinte contestou o fato de a fiscalização ter analisado a documentação por ela apresentada por amostragem, tendo solicitado que a documentação fosse integralmente analisada, nota a nota, para que restasse confirmada a existência do direito creditório em sua integralidade. Ressaltou que os dispêndios objeto da glosa corresponderiam a insumos, cujo creditamento encontrava previsão no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002.

Por entender relevante à solução da presente contenda, transcrevo a seguir trecho da manifestação de inconformidade apresentada:

2.5 Insta salientar que o combalido despacho decisório é originário do MPF sob o nº 01.2.01.00-2011-01318-7, onde os auditores instauraram uma auditoria fiscal, objetivando revisar o direito creditório referente à COFINS Não-Cumulativa Exportação, dos períodos de apuração do ano de 2007. Para tal, foram entregues as competentes declarações, arquivos digitais e notas fiscais, afetos ao período sob revisão.

2.6 Impõe-se, pois, a necessidade em destacar um trecho do relatório final da auditoria, onde o auditor fiscal, ao concluir seu relatório incorreu em equívoco de procedimento, em especial ao analisar os documentos fiscais e arquivos digitais de notas fiscais, que devidamente apresentados pela Impugnante foram examinados **“POR AMOSTRAGEM”**, quando na realidade, dever-se-ia ter procedido com um exame acurado e minucioso, ou seja, deveriam confrontar as declarações, os arquivos digitais, e **imperiosamente** à análise **“IN LOCO”**, das **NOTAS FISCAIS**, vez que o direito ao crédito encontra-se intrínseco ao supracitado documento fiscal, sendo que as mesmas revelam os dispêndios, denominados **“insumos”**, dedutíveis para efeitos de creditamento, conforme art. 3º, II<sup>2</sup>, da Lei n. 10.637/2002.

No intuito de comprovar as alegações trazidas em sua manifestação de inconformidade, apresentou relatório com a relação das notas fiscais que demonstrariam o direito creditório pleiteado, seguido das respectivas notas fiscais. É o que se extrai da passagem a seguir:

3.3 Como forma de trazer melhor explanação e demonstração, a Impugnante apresenta relatório **combativo**, constante no **anexo 04** do presente manifesto, com a relação das notas fiscais, de aquisição dedutíveis para efeitos de creditamento, e que não foram observadas na revisão fiscal, ora combatida, cujo respectivo critério contábil foi adotado.

(...)

3.8 Sendo assim, como forma de atestar a veracidade e efetividade do pedido de ressarcimento e declarações de compensação (PER/DCOMP) pretendido, vale-se com base do **princípio da verdade material** dos documentos comprobatórios dos custos **“insumos”** incorridos, que se alinham com os valores constantes das **698** (seiscentas e noventa e oito) **NOTAS FISCAIS**, que atestam a existência de créditos, e que deveria o Auditor Fiscal verificar **nota a nota**, destarte, os créditos apropriados pela Impugnante foram extraídos das referidas notas, que se acham acostadas ao presente manifesto. **(anexo 05)**

Em decorrência da fundamentação trazida em sua manifestação de inconformidade, apresentou o contribuinte os seguintes pedidos:

- a) Reconhecer o direito ao ressarcimento do crédito glosado de que trata o §1<sup>º</sup>, do art. 6º, da Lei nº 10.833/03, incluindo no cálculo do referido benefício todos os insumos utilizados no processo de industrialização/beneficiamento de couros em geral, desconstituindo, assim, todas as glosas e deduções indevidamente efetivadas, fazendo incidir a SELIC;*
- b) Declarar a nulidade do crédito tributário exigido e liquidados/compensado com os créditos incentivados de que trata o §1º, do art. 6º, da Lei nº 10.833/03, restabelecendo, desta feita, o total do crédito incentivado indevidamente suprimido pela dedução dos malsinados “débitos”.*
- c) Que seja determinada a realização de uma perícia técnica por auditor fiscal estranho a presente lide a fim de apurar os créditos compensados e verificar a improcedência da glosa;*

Das passagens acima transcritas, extraídas da manifestação de inconformidade apresentada, é possível constatar que o pleito principal do contribuinte é o de reconhecimento do direito creditório pleiteado, tendo, para tanto, trazido a fundamentação legal que sustentaria a sua

Fl. 6 da Resolução n.º 3001-000.386 - 3ª Sejul/1ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 10120.909117/2011-17

pretensão (art. 3º, inciso II, da Lei n.º 10.637/2002), bem como anexado documentação que, em princípio, estaria apta a comprovar tal direito.

Ocorre que, ao analisar o caso, a DRJ entendeu por julgar improcedente a manifestação de inconformidade apresentada, sob o fundamento de que a recorrente teria limitado a sua argumentação à contestação do procedimento adotado pela fiscalização, que teria analisado as notas apresentadas por amostragem. É o que se extrai da passagem a seguir colacionada, extraída do início do voto constante da decisão recorrida:

**Conforme o relato da defesa, o inconformismo opõe-se a auditoria por amostragem, e não contra as conclusões que conduziram ao reconhecimento parcial do direito creditório.**

Sendo assim, manteve a glosa constante do despacho decisório, conforme se extrai da ementa a seguir reproduzida:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2009

VERIFICAÇÃO POR AMOSTRAGEM. POSSIBILIDADE.

A lei não estabeleceu rito especial a ser seguido no procedimento administrativo de análise do direito creditório. A eleição da metodologia adotada na investigação fiscal insere-se na competência da autoridade administrativa.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Em suas razões de decidir, a DRJ focou no fato de inexistir óbice à análise por amostragem realizada pela DRF, tendo trazido extenso arrazoado nesse sentido. Acerca do direito creditório em si, limitou-se a assim dispor:

**Nada obstante, o contribuinte também não procurou se defender das glosas praticadas, senão alegando se tratar, no item 2.6, de insumos, mas nada produzindo a respeito de desfazer as conclusões da autoridade tributária.**

Recordo que o Processo Administrativo Fiscal demanda que o contribuinte instrua a impugnação com todas as provas que possuir (art. 16, III, do Decreto n.º 70.235/72), aptas e bastantes para demonstrar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta.

A situação é mais específica por se tratar de fato constitutivo do direito do contribuinte (os créditos da não-cumulatividade), deslocando o ônus da prova da autoridade tributária ao contribuinte. Esta é a conclusão a que se chega da leitura do art. 373 do Código de Processo Civil (Lei n.º 13.105/2015), aplicável, subsidiariamente, ao processo administrativo.

*Art. 373 O ônus da prova incumbe:*

*I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;*

*II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.*

Assim, cabia ao contribuinte não apenas reapresentar as notas fiscais, e sim demonstrar que os bens e serviços glosados eram insumos, na forma prescrita no § 4º do art. 8º da Instrução Normativa SRF n.º 404, de 12 de março de 2004<sup>1</sup>, **e isto não ocorreu.**

Fl. 7 da Resolução n.º 3001-000.386 - 3ª Sejul/1ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 10120.909117/2011-17

Ou seja, em que pese ter reconhecido que o contribuinte apresentou as notas fiscais relacionadas ao crédito pleiteado, entendeu a DRJ que ele não teria demonstrado que os bens e serviços glosados eram insumos, visto que nada teria produzido para desfazer as conclusões da autoridade tributária. Ocorre que as conclusões constantes do despacho decisório foram bem concisas, no sentido de que o resultado das glosas ali apresentados decorria de uma análise realizada por amostragem. Não foi apresentada qualquer razão adicional para fins de embasar as glosas realizadas. Daí porque, a meu ver, o contribuinte insistiu em suas peças de defesa na análise das notas fiscais por ele apresentadas, as quais estariam aptas a comprovar o direito creditório pretendido.

Nesse cenário, em seu recurso voluntário, o contribuinte volta a insistir na improcedência das glosas realizadas, ressaltando que as notas fiscais anexadas aos autos seriam suficientes à comprovação do seu direito creditório, razão pela qual reiterou o seu pedido de diligência, para fins de confirmação do alegado.

Ao analisar o caso, entendo que assiste razão ao contribuinte quanto a este pleito apresentado. Como se vê dos autos, o recorrente apresentou desde a sua manifestação de inconformidade relatório com a indicação de todas as notas fiscais de despesas que entendia dedutíveis para fins de cálculo da contribuição devida, acompanhado das respectivas notas fiscais, as quais comprovariam estar-se diante de “insumos”.

Penso, portanto, que esta fundamentação, acompanhada da documentação apresentada, ao menos em tese, seria suficiente à demonstração do direito creditório pleiteado. Ocorre que a DRJ não chegou a se manifestar expressamente sobre ditas notas fiscais, focando a sua razão de decidir na possibilidade de glosa dos crédito apresentados por amostragem.

Nesse cenário, ainda que se admita a análise “por amostragem” realizada originalmente pela DRF, tal qual constou da decisão recorrida, penso que a documentação anexada pelo contribuinte aos autos desde a sua manifestação de inconformidade há de ser analisada.

Até porque, vê-se que a fiscalização não trouxe em sua fundamentação o porque de não ter analisado ou mesmo aceitado as notas fiscais apresentadas pelo mesmo. Tanto que apresentou o contribuinte, desde a sua manifestação de inconformidade, os seguintes questionamentos:

- 1) *Pode o(s) Auditor(es) Fiscal(is) informar se as 678 notas fiscais são documentos idôneos?***
  
- 2) *Pode o(s) Auditor(es) Fiscal(is) informar se o(s) emitente(s) das Notas Fiscais, contemporaneamente ao fato gerador, encontravam-se em situação regular perante o Fisco?***

Logo, inexistindo nos autos qualquer argumentação no sentido de que as notas acostadas não poderiam ser admitidas, entendo que estas deverão ser devidamente analisadas.

Ademais, apenas a título ilustrativo, registro que, em análise superficial das notas fiscais acostadas aos autos pelo Recorrente, é possível se extrair que parte delas, ao menos em princípio, estariam aptas a ensejar o direito creditório pleiteado, visto que registram a compra de

Fl. 8 da Resolução n.º 3001-000.386 - 3ª Sejul/1ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 10120.909117/2011-17

itens enquadrados como insumos. É o caso, por exemplo, da nota fiscal constante à fl. 59 dos autos, a qual comprova a compra dos seguintes itens: pino de articulação, cupilha, pino trava, arruela, etc.

Por outro lado, ainda sobre a decisão recorrida, é importante pontuar que esta consignou que cabia ao contribuinte demonstrar ter atendido ao disposto na IN SRF n.º 404/2004. Porém, como é cediço, o STJ por meio do julgamento do REsp n.º 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018 sob a sistemática de recurso repetitivo, firmou as seguintes teses:

a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e

(b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Importante observar, inclusive, que o entendimento da Corte Superior deverá ser necessariamente observado tanto pela fiscalização quanto por este órgão de julgamento, em decorrência do disposto na NOTA SEI PGFN MF 63/18, bem como em razão do disposto no art. 62, §2º, do Regimento Interno do CARF.

Nesse contexto, entendo que o presente julgamento deverá ser convertido em diligência, para que os autos sejam remetidos à unidade de origem, no intuito de que esta se manifeste sobre a certeza e liquidez do direito creditório pleiteado à luz do disposto na NOTA SEI PGFN MF 63/18.

### **Da conclusão**

Diante das razões supra expendidas, voto no sentido de converter o julgamento do recurso em diligência à Unidade de Origem, para que esta, levando em consideração toda a documentação anexada aos autos pelo contribuinte, analise o direito creditório pleiteado à luz da NOTA SEI PGFN MF 63/18, apresentando laudo conclusivo acerca da sua certeza e liquidez.

Em seguida, o contribuinte deverá ser intimado quanto ao teor da referida diligência, para que, caso queira, apresente manifestação no prazo legal. Após, os autos deverão retornar a este Colegiado, para fins de julgamento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões