



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

|                    |                                                      |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10845.902963/2012-11</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 3201-013.642 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 24 de junho de 2026                                  |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                           |
| <b>RECORRENTE</b>  | M. M. S. DO BRASIL LTDA.                             |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

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

COMPENSAÇÃO E RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO.

Compete ao sujeito passivo comprovar os fatos constitutivos do direito creditório alegado, mediante apresentação tempestiva de documentação hábil e idônea. Alegações desacompanhadas de provas não são suficientes para afastar as conclusões da fiscalização.

DILIGÊNCIA FISCAL. UTILIZAÇÃO DE AMOSTRAGEM. VALIDADE.

É válida a utilização de técnica de amostragem em procedimento de revisão fiscal quando aplicada de forma objetiva, fundamentada e sem prejuízo à comprovação das informações declaradas pelo contribuinte, especialmente quando o resultado obtido confirma os dados originalmente informados.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Helcio Lafeta Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcelo Enk de Aguiar, Flavia Sales Campos Vale, Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Fabiana Francisco de Miranda, Helcio Lafeta Reis(Presidente)

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela DRJ que julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade apresentada e reconheceu parcialmente o direito creditório.

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento apresentado no PER/DCOMP nº 41587.80786.140111.1.5.11-7450, com base em créditos de COFINS não-cumulativa - mercado interno, relativos ao 3º trimestre de 2007 - 01/07/2007 a 30/09/2007.

Em 05/11/2012, foi emitido Despacho Decisório (fl. 19), que não homologou as compensações declaradas nas DCOMP nº 15971.31577.251108.1.3.11-1609, nº 27712.07637.300410.

1.3.11-5158 e nº 13253.78636.300710.1.3.11-0704; e indeferiu o pedido de ressarcimento objeto dos autos.

A decisão foi proferida com fundamento nos artigos 39 e 40, da Lei nº 9.784, de 1999;

na Instrução Normativa SRF nº 86, de 2001; no Ato Declaratório Executivo Cofis nº 15, de 2001; nº artigo 65, da Instrução Normativa RFB nº 900, de 2008; e no artigo 74, da Lei nº 9.430, de 1996, nos seguintes termos:

“Analisadas as informações prestadas no documento acima identificado, não foi possível confirmar a existência do crédito indicado, pois o contribuinte, mesmo intimado, não apresentou Arquivos Digitais previstos na Instrução Normativa SRF nº 86, de 22/10/2001, em estrita conformidade com o ADE Cofis 15/01, compreendendo as operações efetuadas no período de apuração acima indicado.” Cientificada do Despacho Decisório em 13/11/2012 (fl. 22), a pessoa jurídica interessada interpôs em 12/12/2012, a manifestação de inconformidade de fls. 24-27. Em sua peça de defesa defendeu fazer jus à compensação de créditos e que a adoção do formato de apresentação dos arquivos digitais a impediu de exercer seu direito. Sustentou:

“Possui todos os créditos devidamente escriturados em seus livros fiscais. Também vale consignar que, conforme determinação legal gerou arquivos magnéticos nº leiaute preconizado pelas instruções normativas que os regravam.

Importante destacar que ordenamento jurídico determina que o contribuinte mantenha arquivos magnéticos em leiautes pré-determinados. Isso a Impugnante cumpriu, conforme se depreende do CD-ROM ora juntado.

Isto porque, ante a impossibilidade de transmissão dos arquivos magnéticos por meio do SVA, tentou encaminhar, sendo negado pela Receita Federal do Brasil, arquivos magnéticos gerados no leiaute determinado pelas instruções normativas que os disciplinavam.

Cumprido salientar que o programa para transmissão apresentou problemas, consoante se depreende no prazo por mais 40 (quarenta) dias concedido pelo limo.

Sr. Dr. Delegado da DRF/Santos, ao reconhecer que foram detectadas dificuldades para a transmissão dos arquivos pela versão 3.0.9, corrigidas por uma versão superveniente.

Entretanto, mesmo com a versão atual do SVA, a Impugnante não logrou êxito na transmissão dos arquivos.

Desta feita, necessária seja analisada a aludida PER/DCOMP, para que sejam homologados os créditos que se objetivam compensar, não podendo a Impugnante ver seu direito obstado pela incompatibilidade entre o programa transmissor e os arquivos magnéticos em leiaute compatível com os regramentos normativos em vigor à época em que efetivamente gerados.” Com o intuito de comprovar suas alegações, a manifestante juntou aos autos os documentos de folhas 39-45.

Ao final, requereu o acolhimento da manifestação de inconformidade, com a juntada dos documentos anexados; o deferimento do pedido de compensação e o encaminhamento de intimações ao endereço da impugnante e, também, ao endereço do procurador infra-assinado, inclusive comunicação na íntegra com cópia da r. decisão, como corolário do contraditório, da ampla defesa e do direito de resposta.

Uma vez submetida à análise da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília – DRJ/BSB, verificou-se que os documentos constantes do CD-ROM a que o contribuinte se referiu em sua peça de defesa não constavam dos autos. Deste modo, considerando que a manifestante informou que apresentou os arquivos digitais solicitados em intimação feita pela autoridade fiscal; que a autoridade administrativa não teve oportunidade de apreciar a documentação referente ao suposto direito creditório pleiteado; e que conforme legislação que rege a matéria, cabe à DRF ou à Delegacia Especial da RFB de jurisdição sob o domicílio tributário do sujeito passivo reconhecer o direito de crédito e homologar a compensação declarada; a 7ª Turma de Julgamento da DRJ

em Brasília-DF converteu o julgamento em diligência, por unanimidade, em sessão de julgamento realizada em 08/08/2019, nos termos da Resolução nº 03-000.800 (fls. 54-56).

Os autos retornaram à unidade de origem para providências quanto à análise da existência do crédito de COFINS não-cumulativa - mercado interno do 3º trimestre de 2007 -01/07/2007 a 30/09/2007 e demais providências, conforme preceitua o Decreto nº 70.235, de 1972.

Encerrada a diligência, foi emitido o Relatório de Diligência Fiscal (fls. 97 a 106)acompanhado de documentos fiscais (fls. 107-2.475), que concluiu pela inexistência de saldo de COFINS para o trimestre em exame.

Cientificado do resultado da diligência em 15/07/2021 (fl. 2.478), o contribuinte solicitou em 12/08/2021, a juntada da manifestação de inconformidade de folhas 2483-2492, mediante a qual insurgiu-se contra o resultado da diligência, sob a alegação de ela não ter alcançado seu desiderato, por ter sido feita de forma genérica, dificultando ao contribuinte o exercício do contraditório e da ampla defesa. Pugnou pela ausência de justificativa para a glosa de vendas de produtos com não incidência de PIS e COFINS e para o aumento do débito apurado, diante do aumento da base de cálculo das contribuições. Apresentou planilha com intuito de demonstrar a realidade fiscal da empresa, indicando os débitos de COFINS apurados nos meses julho, agosto e setembro. Aduziu que a diligência não buscou a verdade dos fatos, considerando sempre o menor valor da base de cálculo das entradas, ora do DACON, ora da planilha apresentada pelo contribuinte.

Refutou a utilização da amostragem que só poderia ser adotada em caso de inexistência de escrituração ou recusa de apresentação de escrituração ou imprestabilidade da escrituração e, assim, o crédito deveria ser reconhecido.

Ao final, requereu o deferimento do pedido de compensação e pediu deferimento

A decisão recorrida julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade e conforme ementa do Acórdão nº 101-014.070 – 7ª TURMA/DRJ01 que apresentou o seguinte resultado:

Deste modo, é razoável considerar que os créditos dos meses agosto e setembro, que totalizam R\$ 61.817,22, tenham sido utilizados integralmente para quitar a COFINS devida(R\$ 63.227,56) e que os créditos do mês de julho tenham sido utilizados somente parcialmente(R\$ 1.410,34). Portanto, o saldo de crédito de R\$ 22.986,84, vinculado a receitas não tributadas nº mercado interno é passível de ressarcimento/compensação.

Diante do exposto, VOTO pela procedência parcial da manifestação de inconformidade para homologar as compensações declaradas até o limite do direito creditório aqui reconhecido, que foi de R\$ 22.986,84.

O Recurso Voluntário da Recorrente foi interposto de forma tempestiva, reproduzindo os argumentos apresentados em sede de Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow**, Relator

O recurso é tempestivo, atende os demais requisitos de admissibilidade e dele se toma conhecimento.

A Recorrente traz a discussão o mesmo argumento trazido na Manifestação de Inconformidade, porém sem trazer nenhuma documentação que comprove tal argumentação.

Assim, por entender que a decisão proferida pela instância inferior seguiu o rumo correto, utilizo suas razões de decidir como se minha fosse, nos termos do §12º do art. 114 do RICARF, in verbis:.

A manifestação apresentada é tempestiva e como atende aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, dela toma-se conhecimento.

O litígio em exame é decorrente da contestação da não homologação das compensações declaradas nas DCOMP nº 15971.31577.251108.1.3.11-1609, nº 27712.07637.300410.1.3.11-5158 e nº 13253.78636.300710.1.3.11-0704; e do indeferimento do pedido de ressarcimento com base em créditos de COFINS não-cumulativa relativos ao mercado interno, que teriam sido apurados no 3º trimestre de 2007 - 01/07/2007 a 30/09/2007.

De acordo com o Despacho decisório ora combatido, não foi possível confirmar a existência do crédito, em virtude da não apresentação de arquivos digitais previstos na IN SRF nº 86, de 2001.

Em sua peça de defesa, o contribuinte protestou não ter obtido êxito na transmissão dos arquivos digitais e que havia apresentado a documentação em mídia CD-ROM. Contudo, como os documentos não foram localizados nos autos por ocasião da análise da DRJ/BSB, identificou-se a necessidade de retorno dos autos à unidade de origem para análise da existência do direito creditório. O julgamento foi então convertido em diligência por meio da Resolução nº 03-000.800 - 7ª Turma da DRJ/BSB, de 8 de agosto de 2019 (fls. 54-56).

O Relatório de Diligência Fiscal (fls. 97 a 106) apresentou o resultado da diligência, apurando a inexistência de saldo de crédito disponível, tendo em vista que o crédito apurado seria totalmente utilizado para descontar a contribuição devida apurada no período.

Preliminar de nulidade Nos termos do Decreto nº 70.235, de 1972, somente se pode cogitar de declaração de nulidade do ato administrativo de lançamento quando o ato tiver sido lavrado por agente incompetente (art. 59, inciso I) ou, quando a preterição do direito de defesa se der em uma fase posterior à lavratura do ato pela autoridade fazendária (art. 59, inciso II).

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993) No litígio em exame, não se evidencia preterição do direito de defesa do contribuinte, como alegou o contribuinte, uma vez que a empresa foi regularmente cientificada do resultado da diligência e, inclusive, apresentou tempestivamente a sua manifestação de inconformidade. Ademais, no curso do procedimento fiscal de diligência o contribuinte foi intimado por diversas vezes a apresentar documentos fiscais, oportunizando-o a comprovar o seu direito creditório.

Ante o exposto, há que se afastar qualquer alegação de impedimento ao exercício do contraditório e da ampla defesa, afastando-se também a nulidade do ato.

Da Diligência Primeiramente, cabe frisar a possibilidade de realização de diligências para a formação de livre convicção do julgador está prevista no art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972, que regulamenta o processo administrativo fiscal.

No caso em exame, o julgamento do litígio foi convertido em diligência para que fosse feita a análise da documentação apresentada pelo contribuinte que não estava acessível à autoridade julgadora, a fim de se verificar a existência do direito creditório em seu favor do contribuinte.

Há que se frisar que o reconhecimento de direito creditório contra a Fazenda Nacional exige averiguação da liquidez e certeza do suposto pagamento a maior de tributo, conforme preceitua o art. 170 do Código Tributário Nacional - CTN:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Portanto, a compensação declarada pelo contribuinte só pode ser homologada pela autoridade fiscal se restarem comprovadas a certeza e a liquidez do crédito alegado, por meio de documentação fiscal idônea e hábil a confirmar as informações prestadas pelo contribuinte em suas declarações e demonstrativos.

Deste modo, para averiguação da certeza e da liquidez dos créditos informados, o contribuinte foi intimado a apresentar os arquivos digitais que alegou não ter tido êxito no envio;

planilhas com relação de notas fiscais de entrada e de saída de mercadorias e cupons fiscais; cópias de registros de entrada e saída, entre outros documentos.

Conforme disposto no Relatório de Diligência (fls. 97-106), o escopo da diligência foi confirmar a veracidade das informações prestadas no Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais – DACON, principal documento utilizado para apuração de créditos do PIS e da COFINS.

Assim, não merecem acolhida os protestos do contribuinte de que a diligência não alcançou seu desiderato de conferir os créditos lançados e de que foram adotados critérios subjetivos com o único intuito de não reconhecer o seu direito, ora considerando o valor informado em DACON, ora considerando o valor informado nas suas planilhas. Foram confirmados ao créditos lançados nº DACON que foram comprovados pela documentação apresentada pelo contribuinte em resposta à intimação, em consonância com todo o conjunto probatório. Trata-se, portanto, de um critério objetivo e, contrariando os protestos da manifestante, a diligência não foi feita de forma genérica; foi um trabalho minucioso de revisão das notas e cupons fiscais apresentados, em confronto com os dados apresentados no demonstrativo.

Cabe ressaltar que as informações prestadas à Receita Federal por meio de declarações ou demonstrativos previstos na legislação, a exemplo do DACON, situam-se na esfera de responsabilidade do próprio contribuinte, a quem cabe demonstrar, mediante adequada instrução probatória dos autos, os fatos eventualmente favoráveis às suas pretensões, consoante disciplina instituída pelo já citado artigo 16, inciso III, do Decreto nº 70.235, de 1972.

É pertinente mencionar também o disposto no art. 373 da Lei nº 13.105, de 2015 – Código de Processo Civil, de que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito.

Portanto, não havendo prova da existência do crédito, não cabe à fiscalização considerar como verdadeiras as informações prestadas pelo contribuinte durante o procedimento fiscal, como intentou o contribuinte. Frise-se uma vez mais que a compensação declarada pelo contribuinte está sujeita à homologação da autoridade fiscal, a qual a homologa se houver prova de existência de certeza e liquidez do crédito.

As informações relativas às receitas de vendas sujeitas à alíquota de 7,6% constantes da Ficha 17A do DACON, foram integralmente confirmadas pela

fiscalização. No tocante à receita de vendas de produtos sujeitos à alíquota zero, contrariamente ao que alegou o contribuinte, não houve glosa destas receitas. Conforme consta do Relatório de Diligência, as receitas que não foram comprovadas como sendo beneficiadas pela alíquota zero foram consideradas como tributadas.

Assim, para o mês de julho, o valor original foi acrescido destas receitas.

Apurou-se, então, que a COFINS devida nos meses julho, agosto e setembro de 2007 foram, respectivamente, de R\$ 133.602,68, R\$ 92.277,01 e R\$ 107.681,33, conforme quadro abaixo reproduzido:

| MÊS | 2.BC Contribuições (DACON L1) | 3.DIF.ALÍQ ZERO NÃO COMPROV | 4.BC CONTRIB REVISTA (2+3) | 5.COFINS SOBRE BC REVISTA |
|-----|-------------------------------|-----------------------------|----------------------------|---------------------------|
| 7   | 925.988,40                    | 831.941,57                  | 1.757.929,97               | 133.602,68                |
| 8   | 1.214.171,14                  | -                           | 1.214.171,14               | 92.277,01                 |
| 9   | 1.416.859,59                  | -                           | 1.416.859,59               | 107.681,33                |

No que diz respeito à apuração dos créditos, o critério adotado pela fiscalização foi o de verificar se a documentação apresentada comprovava o valor informado na Ficha 16A do DAICON.

Os créditos vinculados à receita tributada e à não tributada no mercado interno foram considerados conjuntamente, tendo suas bases de cálculo totalizado R\$ 1.242.704,32 no mês de julho, R\$ 1.906.284,03 em agosto e R\$ 1.738.347,07 em setembro. A fiscalização constatou, também, que parte desses créditos haviam sido utilizados para desconto das contribuições apuradas no mês, apurando o saldo de crédito disponível em cada mês, conforme se segue:

| P.A. | BC CONSIDERA DA | ACRÉSCIMOS DA CON LINHAS 4, 5 E 7 | BC REAJUSTADA CONSIDERADA | % DISPONÍVEL | CRÉDITOS COFINS APURADOS |
|------|-----------------|-----------------------------------|---------------------------|--------------|--------------------------|
| 7,00 | 321.015,52      | -                                 | 321.015,52                | 1,00         | 24.397,18                |
| 8,00 | 997.852,83      | 83.979,73                         | 1.081.832,56              | 0,52         | 43.038,04                |
| 9,00 | 623.406,86      | 65.606,84                         | 689.013,70                | 0,36         | 18.779,18                |

Assim, confrontando os débitos de COFINS do trimestre com os créditos apurados, a fiscalização concluiu pela inexistência de saldo disponível para a compensação pretendida, conforme demonstra a tabela a seguir:

| PA | 5.COFINS SOBRE BC REVISTA | CRÉDITOS COFINS APURADOS | SALDO |
|----|---------------------------|--------------------------|-------|
| 7  | 133.602,68                | 24.397,18                | 0     |
| 8  | 92.277,01                 | 43.038,04                | 0     |
| 9  | 107.681,33                | 18.779,18                | 0     |

Em sua peça de defesa, o contribuinte refutou a utilização da amostragem que só poderia ser adotada em caso de inexistência de escrituração ou recusa de apresentação de escrituração ou imprestabilidade da escrituração e, assim, o crédito deveria ser reconhecido.

Consoante o Relatório de Diligência, a amostragem foi utilizada na revisão das vendas informadas na planilha apresentada pelo contribuinte pelo valor de R\$

0,01, significando que apenas as vendas constantes da amostra foram submetidas à conferência, dado o seu valor irrisório.

Ademais, há que se notar que o resultado desta análise foi a confirmação de todas as informações prestadas pelo contribuinte na Ficha 17A do DACON, não assistindo razão ao contribuinte.

Do direito creditório

A manifestante aduz em sua peça de defesa, que a sua realidade fiscal está representada no quadro abaixo reproduzido:

|     | RECEITAS<br>NF<br>TRIBUTADAS | RECEITAS<br>CF<br>TRIBUTADAS | TOTAL BC<br>RECEITAS<br>TRIBUTADAS | RECEITA<br>NF ALIQ.<br>ZERO | RECEITA<br>CF ALIQ.<br>ZERO | TOTAL<br>RECEITA<br>ALIQ. ZERO | TOTAL DE<br>RECEITA | DÉBITO<br>COFINS |
|-----|------------------------------|------------------------------|------------------------------------|-----------------------------|-----------------------------|--------------------------------|---------------------|------------------|
| JUL | 323.851,98                   | 571.027,00                   | 894.878,98                         | 907.850,69                  | 92.962,72                   | 1.000.813,41                   | 1.895.692,39        | 68.010,80        |
| AGO | 344.420,68                   | 727.125,68                   | 1.071.546,36                       | -                           | -                           | -                              | 1.071.546,36        | 81.437,52        |
| SET | 162.790,94                   | 958.694,80                   | 1.121.485,74                       | -                           | -                           | -                              | 1.121.485,74        | 85.232,92        |

Da análise da tabela acima, verifica-se que o contribuinte contestou o débito apurado pela fiscalização, apontando valores totais de receitas tributadas e de receitas não tributadas que não condizem com o que informou em DACON, nem com os valores constantes da documentação fiscal.

Nenhuma prova foi juntada à manifestação de inconformidade com o intuito de demonstrar a veracidade de suas alegações. O contribuinte nem mesmo indicou quais notas deveriam ser consideradas ou quais foram consideradas equivocadamente pela fiscalização, apresentando tão somente a tabela mencionada.

A fim de comprovar a certeza e liquidez do crédito, a interessada deve, sob pena de preclusão, instruir sua manifestação de inconformidade com documentos que respaldem suas afirmações, considerando o disposto no artigo 16 do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)(...)§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)Faz prova a favor do sujeito passivo a escrituração mantida com observância das disposições legais, embasada em documentos hábeis, segundo sua natureza. Veja-se o Decreto nº 7.574/2011, artigos 26 a 27, transcrito a seguir:

Art.26. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 9º, § 1º) Parágrafo único. Cabe à autoridade fiscal a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no caput (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art.

9º, § 2º).

Art.27. O disposto no parágrafo único do art. 26 não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao sujeito passivo o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 3º).

É pertinente mencionar ainda o disposto no art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, in verbis:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

No tocante aos créditos, a manifestante arguiu que foi adotado critério subjetivo para se chegar aos valores de crédito, relativamente ao percentual de aproveitamento do crédito.

Contudo, da análise do Relatório Fiscal, é possível perceber que o aproveitamento do crédito foi constatado nas Fichas 23 do DACON.

O contribuinte utilizou, do total do crédito apurado em julho (R\$ 94.772,30), o valor de R\$ 70.375,12, que corresponde a 74% daquele total; restando saldo disponível de R\$ 24.397,18, equivalente a 26% do total. Em agosto, utilizou R\$ 92.277,01 dos R\$ 193.637,33 apurados; e em setembro, utilizou R\$ 107.681,33, dos R\$ 167.890,19 apurados, resultando nos percentuais de 48% e 64%, conforme detalhado no quadro abaixo:

| P.A. | BC DACON<br>TRIB MERC<br>INTERNO | BC DACON<br>NÃO TRIB<br>MERC<br>INTERNO | COFINS TRIB<br>MERC<br>INTERNO | COFINS<br>NÃO TRIB<br>MERC<br>INTERNO | CRÉDITO<br>APROVEITA<br>DO (FICHA<br>24) | %<br>APROVEI<br>TADO | % DISPONÍVEL |
|------|----------------------------------|-----------------------------------------|--------------------------------|---------------------------------------|------------------------------------------|----------------------|--------------|
| 7    | 925.988,40                       | 321.015,52                              | 70.375,12                      | 24.397,18                             | 70.375,12                                | 0,74                 | 0,26         |
| 8    | 2.547.859,58                     | -                                       | 193.637,33                     | -                                     | 92.277,01                                | 0,48                 | 0,52         |
| 9    | 2.209.081,45                     | -                                       | 167.890,19                     | -                                     | 107.681,33                               | 0,64                 | 0,36         |

Com relação a este aproveitamento de crédito, há que se observar que a utilização se deu para desconto da COFINS apurada no respectivo mês, conforme demonstram as Fichas 23 (telas de folhas 102-104) e as Fichas 25B, anexadas às folhas 2495-2497. Tal fato não foi considerado pela fiscalização.

Deste modo, tomando-se os valores apurados na diligência para a COFINS devida e os valores de créditos utilizados para desconto da contribuição devida relativos ao trimestre em exame, conforme informado no DACON, tem-se um saldo de COFINS a pagar de R\$ 63.227,56, conforme abaixo:

| Período<br>apuração | Cofins devida | Créditos<br>descontados no<br>mês | Cofins a pagar |
|---------------------|---------------|-----------------------------------|----------------|
| jul/07              | 133.602,68    | 70.375,12                         | 63.227,56      |
| ago/07              | 92.277,01     | 92.277,01                         | -              |
| set/07              | 107.681,33    | 107.681,33                        | -              |

O resultado da diligência apurou saldo de crédito disponível para o trimestre de R\$ 86.214,40, o qual é suficiente para quitar o saldo de COFINS a pagar, após os descontos (R\$ 63.227,56); e restando saldo de crédito de R\$ 22.986,84.

O ressarcimento de créditos de COFINS originados de receitas decorrentes de operações no mercado interno está previsto na Lei nº 10.833, de 2003, combinado com o art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005 e com o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, nos seguintes termos:

Lei nº 10.833/2003:

Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

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

(...)§1º Observado o disposto no §15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês;

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

Lei nº 11.116/2005 Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei no 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei no 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Lei nº 11.033/2004 Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

A Instrução Normativa SRF nº 900/2008, então vigente, assim disciplinou:

Art. 27. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados no desconto de débitos das respectivas contribuições, poderão ser objeto de ressarcimento, somente após o encerramento do trimestre-calendário, se decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados (grifos meus) I - às receitas resultantes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação; ou II - às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não-incidência.

§ 1º À empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim específico de exportação é vedado apurar créditos vinculados a essas aquisições.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica a custos, despesas e encargos vinculados às receitas de exportação de produtos ou de prestação de serviços, nas hipóteses previstas no art. 8º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003.

§ 3º O disposto no inciso II do caput aplica-se aos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e à Cofins-Importação apurados na forma do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

(...)Art. 28. O pedido de ressarcimento a que se refere o art. 27 será efetuado pela pessoa jurídica vendedora mediante a utilização do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante petição/declaração em meio papel acompanhada de documentação comprobatória do direito creditório.

Da leitura dos dispositivos legais supra, conclui-se que os créditos apurados que não foram utilizados nos descontos dos débitos da própria contribuição poderão ser objeto de ressarcimento e compensação, desde que vinculados a receitas não tributadas no mercado interno ou a operações de exportação. Em outras palavras, os créditos apurados vinculados a receitas tributadas no mercado interno só podem ser utilizados para desconto da própria contribuição, não sendo passíveis de compensação ou restituição/ressarcimento.

No caso em exame, embora a fiscalização tenha considerado os créditos conjuntamente (receitas tributadas e não tributadas), no mês de julho houve segregação e o saldo disponível para utilização (R\$ 24.397,18) é relativo a receitas não tributadas.

Deste modo, é razoável considerar que os créditos dos meses agosto e setembro, que totalizam R\$ 61.817,22, tenham sido utilizados integralmente para quitar a COFINS devida (R\$ 63.227,56) e que os créditos do mês de julho tenham sido utilizados somente parcialmente (R\$ 1.410,34). Portanto, o saldo de crédito de R\$

22.986,84, vinculado a receitas não tributadas no mercado interno é passível de ressarcimento/compensação.

Diante do exposto, VOTO pela procedência parcial da manifestação de inconformidade para homologar as compensações declaradas até o limite do direito creditório aqui reconhecido, que foi de R\$ 22.986,84.

Da conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer o Recurso Voluntário para no mérito negar provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow**