



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10240.721586/2015-65
ACÓRDÃO	3402-013.079 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de março de 2026
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	COIMBRA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2010

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. VÍCIO DE REPRESENTAÇÃO. PROCURAÇÃO ELETRÔNICA. SUPERAÇÃO. EFEITOS INFRINGENTES.

Caracterizada a omissão do acórdão quanto à análise da validade de procuração eletrônica outorgada por meio do e-CAC, deve ser reconhecida a regularidade da representação processual quando comprovado que o procurador detinha poderes para atuar em processos digitais à época do protocolo do recurso. Cabível o acolhimento dos embargos com efeitos infringentes para conhecimento do Recurso Voluntário.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. ÔNUS DA PROVA DA FISCALIZAÇÃO.

Considerando o ônus da fiscalização, a ausência de base legal ao lançamento e sua metodologia e cálculos estranhos à lei, implicam na configuração de insubsistência que impõe o cancelamento do auto de infração.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2010

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. AQUISIÇÕES EM ÁREA DE LIVRE COMÉRCIO. ALÍQUOTA ZERO. AUSÊNCIA DE DIREITO AO CRÉDITO.

Não gera direito a crédito a aquisição de bens submetidos à sistemática de alíquota zero das contribuições ao PIS e à COFINS, nos termos do art. 3º, §2º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, ainda que destinados à revenda ou à integração no ativo imobilizado.

CRÉDITOS DE DEPRECIAÇÃO. ATIVO IMOBILIZADO. AUSÊNCIA DE INCIDÊNCIA NA ETAPA ANTERIOR. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

O aproveitamento de créditos relativos à depreciação de bens do ativo imobilizado pressupõe a incidência das contribuições na etapa anterior. Inexistente comprovação de tributação, em especial quando as aquisições se inserem em regime de não incidência ou alíquota zero, mantém-se a glosa dos créditos.

LANÇAMENTO. REAPURAÇÃO COM BASE NO FATURAMENTO GLOBAL. DESCONSIDERAÇÃO DE CRÉDITOS NÃO GLOSADOS. VÍCIO METODOLÓGICO. NULIDADE PARCIAL.

A reapuração das contribuições mediante aplicação das alíquotas sobre a totalidade das receitas, sem a adequada consideração dos créditos da não cumulatividade regularmente apurados e não glosados, compromete a certeza e liquidez do crédito tributário, ensejando o afastamento da exigência por vício metodológico.

ÁREA DE LIVRE COMÉRCIO. BENEFÍCIO FISCAL CONDICIONADO. UTILIZAÇÃO DE BENS. ÔNUS DA PROVA.

A desconstituição de benefício fiscal condicionado ao cumprimento de requisitos legais, como a destinação de bens à Área de Livre Comércio, exige comprovação inequívoca do descumprimento da condição. A presunção fundada em indícios indiretos, desacompanhada de prova concreta, não é suficiente para sustentar a exigência tributária.

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA. CERTEZA E LIQUIDEZ.

Compete à Administração Tributária demonstrar, de forma clara e consistente, os elementos que embasam o lançamento, especialmente quando se trata de glosa de créditos e reapuração do débito. A ausência de memória de cálculo adequada ou de comprovação dos pressupostos fáticos compromete a validade da exigência.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2010

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. AQUISIÇÕES EM ÁREA DE LIVRE COMÉRCIO. ALÍQUOTA ZERO. AUSÊNCIA DE DIREITO AO CRÉDITO.

Não gera direito a crédito a aquisição de bens submetidos à sistemática de alíquota zero das contribuições ao PIS e à COFINS, nos termos do art. 3º, §2º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, ainda que destinados à revenda ou à integração no ativo imobilizado.

CRÉDITOS DE DEPRECIÇÃO. ATIVO IMOBILIZADO. AUSÊNCIA DE INCIDÊNCIA NA ETAPA ANTERIOR. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

O aproveitamento de créditos relativos à depreciação de bens do ativo imobilizado pressupõe a incidência das contribuições na etapa anterior. Inexistente comprovação de tributação, em especial quando as aquisições se inserem em regime de não incidência ou alíquota zero, mantém-se a glosa dos créditos.

LANÇAMENTO. REAPURAÇÃO COM BASE NO FATURAMENTO GLOBAL. DESCONSIDERAÇÃO DE CRÉDITOS NÃO GLOSADOS. VÍCIO METODOLÓGICO. NULIDADE PARCIAL.

A reapuração das contribuições mediante aplicação das alíquotas sobre a totalidade das receitas, sem a adequada consideração dos créditos da não cumulatividade regularmente apurados e não glosados, compromete a certeza e liquidez do crédito tributário, ensejando o afastamento da exigência por vício metodológico.

ÁREA DE LIVRE COMÉRCIO. BENEFÍCIO FISCAL CONDICIONADO. UTILIZAÇÃO DE BENS. ÔNUS DA PROVA.

A desconstituição de benefício fiscal condicionado ao cumprimento de requisitos legais, como a destinação de bens à Área de Livre Comércio, exige comprovação inequívoca do descumprimento da condição. A presunção fundada em indícios indiretos, desacompanhada de prova concreta, não é suficiente para sustentar a exigência tributária.

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA. CERTEZA E LIQUIDEZ.

Compete à Administração Tributária demonstrar, de forma clara e consistente, os elementos que embasam o lançamento, especialmente quando se trata de glosa de créditos e reapuração do débito. A ausência de memória de cálculo adequada ou de comprovação dos pressupostos fáticos compromete a validade da exigência.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os Embargos de Declaração, com atribuição de efeitos infringentes, para, saneando a omissão apontada, reconhecer a validade da representação processual e, conseqüentemente, conhecer do Recurso Voluntário interposto, dando-lhe parcial provimento para: **(i)** cancelar as exigências decorrentes da reapuração efetuada nos ITENS 3.3 e 3.4, em razão de vício metodológico na apuração, com comprometimento da certeza e liquidez do crédito tributário; e **(ii)** cancelar a exigência relativa ao ITEM 3.6, por insuficiência de prova quanto ao alegado descumprimento das condições de fruição do benefício fiscal.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Anselmo Messias Ferraz Alves, Mariel Orsi Gameiro, José de Assis Ferraz Neto, Alessandra Lessa dos Santos, Cynthia Elena de Campos e Arnaldo Diefenthaeler Dornelles (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Embargos de Declaração interpostos pelo Contribuinte (fls. 4.201/4.204), ao amparo do art. 65 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, vigente na ocasião, em face do **Acórdão no 3402-005.279 (fls. 4.176 a 4.183)**, de 24 de maio de 2018, cuja ementa abaixo se transcreve em sua integralidade.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Ano-calendário: 2010

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO. RESP 973.733/SC.

O prazo decadencial para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário sujeito à sistemática de homologação extingue-se a partir da contagem de 5 anos em relação aos fatos geradores das contribuições, em caso de recolhimento parcial do tributo.

VÍCIO DE REPRESENTAÇÃO PROCESSUAL. NÃO CONHECIMENTO. APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA DO CPC.

Constatado vício na representação processual, há que se provocar o saneamento do mesmo por parte do interessado. Não sendo saneado, o recurso não deve ser conhecido, nos termos do art. 76, §2º do Código de Processo Civil.

A Embargante alega a ocorrência de omissão e contradição no Acórdão embargado ao não conhecer o seu Recurso Voluntário, sob alegação de vício de representação.

No Despacho de Admissibilidade dos Embargos de e-fls. 4212 a 4218 foram elucidadas as razões para a interposição dos aclaratórios:

- **A Embargante alega Omissão e Contradição ao não conhecer o seu Recurso Voluntário, sob alegação de vício de representação.**

A contribuinte imputa ao julgado embargado omissão e contradição ao não analisar o Recurso Voluntário interposto, afirmando que o mesmo **foi assinado e protocolado na RFB de forma eletrônica**, via eCAC, pelo seu procurador Daniel Puga, devidamente inscrito na OAB/GO 21.324.

Sustenta que não procede a acusação da decisão que ele não teria procuração/poderes para subscrever e fazer o protocolo, como consta na decisão, sendo essa a omissão e contradição que merece ser sanada.

Informa que na data do protocolo do recurso, abril de 2017, o Procurador, Daniel Puga (SUBSCRITOR DO RECURSO e agora da presente petição) **tinha procuração eletrônica válida** outorgada pela Embargante, conforme documentos anexos, procuração essa que lhe dava poderes para **TODOS** os serviços disponibilizados no ECAC, dentre eles o serviço “processos digitais”, conforme documento anexo, tendo, pois, **poderes para protocolar recurso voluntário**. E afirma que:

"Lembre-se que o recurso foi protocolado via E-CAC através do certificado em nome de Daniel Puga, tendo esta procuração eletrônica para fazer todos os serviços disponibilizados no E-CAC, estando omissa e contraditória a decisão ao não analisar tal fato".

Por fim, cita que é o entendimento do próprio CARF que tendo procuração eletrônica outorgada, tem os procuradores poderes para apresentar defesa e juntar documentos.

Aduz estar provado, com documentos, que o procurador da embargante tinha sim poderes para apresentar o Recurso Voluntário, devendo tais fatos ser analisados pelo Colegiado, sendo desnecessário o cumprimento da intimação RFB/PVO/SACAT nº 149/2017, vez que a mesma exigia, no prazo de 15 dias, a apresentação de cópia original ou autenticada da procuração com poderes de representação junto a RFB.

Como reproduzido no Acórdão embargado, restou negado conhecimento ao Recurso Voluntário, em razão de vício não sanado de representação processual.

(...)

Dos excertos reproduzidos acima, constata-se que o voto-condutor do Acórdão embargado, embora tenha se pronunciado sobre a matéria ora discutida, segundo o seu entendimento, vislumbrou vício na representação processual, indicando que há que se provocar o saneamento do mesmo por parte do interessado. Não sendo saneado, o recurso não deve ser conhecido, nos termos do art. 76, §2º do Código de Processo Civil (aplicação subsidiária do CPC).

Por outro lado, a Embargante destaca em seu recurso que o mesmo foi assinado e protocolado de forma eletrônica, via e-CAC, e que seu procurador também foi constituído eletronicamente.

(...)

Pois bem. De fato, se torna importante verificar se o Colegiado a quo, no decorrer do julgamento do recurso voluntário da embargante, observou os seguintes dispositivos da IN RFB nº 1.608, de 2016, que dispõe sobre a entrega de documentos digitais no âmbito do Processo Administrativo Fiscal:

Art. 2º A entrega de documentos digitais na forma prevista no art. 1º será efetivada por solicitação de juntada a processo digital ou a dossiê digital de atendimento, por intermédio da utilização do Programa Gerador de Solicitação de Juntada de Documentos (PGS) ou mediante atendimento presencial nas unidades de atendimento da RFB.

§1º Para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, a utilização do PGS é obrigatória.

Art. 3º A solicitação de juntada de documentos digitais, nos termos previstos no caput do art. 2º, ocorrerá mediante transmissão de arquivo digital por meio do PGS disponível no sítio da RFB na Internet, no endereço <http://idg.receita.fazenda.gov.br>, com assinatura digital válida.

Parágrafo único. Somente o interessado, em nome de quem houver sido formado o processo digital ou o dossiê digital de atendimento, ou o seu procurador habilitado mediante "Procuração para o Portal eCAC", com opção "processos digitais", poderá solicitar a juntada de documentos por meio do PGS.

Como se observa dos dispositivos acima e dos fundamentos do Acórdão nº 1301003.296, de 24/08/2018, deste CARF, a Procuração Eletrônica, conforme a regulamentação legal, outorgaria poderes de representação do contribuinte perante a RFB no cumprimento de formalidades relacionadas a processos digitais, podendo para tanto peticionar, impugnar, desistir, entre outros atos, inclusive juntar documentos em processo digital ou em dossiê digital.

Esclarecidas as questões trazidas em sede de embargos, conforme acima exposto, verifica-se assistir razão à Embargante, visto **restar caracterizada a omissão quanto aos efeitos da procuração eletrônica constante dos autos, nos termos do disposto nas Instruções Normativas da RFB nº 1.608/16 e nº 1.751/17**. No entender da embargante, essa procuração daria suporte à representação do patrono da Embargante nos autos do Processo Administrativo Fiscal, cabendo ao Colegiado pronunciar-se sobre este assunto."

O vício de representação foi superado, constatando-se que os poderes outorgados pela empresa ao Sr. Daniel Puga foram para o período de 10/04/2017 a 31/12/2017, motivo pelo qual o Recurso Voluntário, interposto em 10/04/2017, foi conhecido.

Com relação ao mérito do litígio, conforme **Acórdão nº 3402-005.279** (fls. 4176), trata-se de Autos de Infração para a cobrança de PIS e Cofins, acompanhado de multa e juros, em razão de recolhimento insuficiente dos referidos tributos.

Com base nas solicitações de esclarecimentos e de documentos comprobatórios foi elaborado o Relatório Fiscal das fls. 3.708/3.726. No levantamento das infrações cometidas a

fiscalização levou em consideração a legislação do PIS e da Cofins não-cumulativa, assim como as normas que tratam dos benefícios fiscais usufruídos por empresas que adquirem mercadorias para revenda por meio das Áreas de Livre Comércio, em especial a ALC de Guajará-Mirim/RO.

No Relatório Fiscal, aduziu a Fiscalização que a pessoa jurídica pode descontar das contribuições os créditos calculados em relação aos bens adquiridos para revenda desde que os referidos bens tenham sido tributados na origem, citando o inciso II, § 2º, do art. 3º, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02. Dessa forma, as empresas que adquirem bens para revenda e as internam nas Áreas de Livre Comércio se beneficiam da alíquota zero para fins de PIS e de Cofins, de acordo com a Lei nº 10.996/04 (alteração dada pela Lei nº 11.945/09), onde se inclui Guajará-Mirim/RO.

Diante disto, constatou a Fiscalização que ocorreu utilização indevida de créditos pela COIMBRA, visto que ela apurou entre esses créditos as operações alcançadas pela alíquota zero. A apuração das contribuições foi feita através dos valores informados pelo contribuinte, glosando-se os créditos considerados indevidos para identificação dos novos valores devidos, e deduzindo os valores declarados em DCTF.

Da mesma forma, sobre os créditos decorrentes de depreciação relativos a aquisições de imobilizados destinados a produção, valeu-se também do inciso II, § 2º, art. 3º, das já referidas leis, visto decorrer de operações onde não ocorreu o recolhimento de PIS e de Cofins.

Sobre as compras de caminhões para a filial de Guajará-Mirim foram confrontadas as quantidades desses com o número de motoristas registrados, constatando-se que tais caminhões estariam com o uso ocorrendo em locais diferentes da Área de Livre Comércio, o que infringiria a regra disposta no art. 22 da Lei nº 11.945/09.

Cientificado, o Contribuinte apresentou tempestiva Impugnação, aduzindo o que se segue: **I)** decadência do período lançado entre janeiro e outubro de 2010, de acordo com o art. 150, §4º do CTN; **II)** afirma serem válidos os créditos decorrentes das aquisições com alíquota zero - que equivaleria a isenção - e fala das hipóteses em que não há direito de crédito, para em seguida afirmar que se a causa do não pagamento das contribuições de mercadorias adquiridas for a isenção e essas mesmas mercadorias tiverem revenda tributada, haverá daí direito a crédito; **III)** afirma que alguns créditos glosados devem ser restabelecidos, pois alguns desses desconsiderados pela fiscalização na rubrica “bens para revenda” seriam de aquisições feitas por estabelecimentos fora da Área de Livre Comércio, ou seja, não ocorreu a isenção do PIS e da Cofins. Junta em anexo a sua defesa as referidas notas fiscais de compras; **IV)** alega que se estaria cobrando os tributos em duplicidade, pois estaria se apurando o PIS e a Cofins sobre todo o faturamento sem qualquer dedução de créditos, e mais o PIS e a Cofins incidente sobre as aquisições. Cita, como exemplo, o PIS do mês de janeiro de 2010; **V)** afirma que parte dos bens adquiridos seriam sujeitos a alíquota zero em razão do regime monofásico, então não haveria que se cobrar as contribuições sobre as vendas desses produtos; **VI)** que foram desconsiderados créditos da não-cumulatividade de forma indevida relativamente à depreciação, energia elétrica, alugueis, fretes de mercadorias vendidas, além de insumos. **VII)** Sobre a aquisição de caminhões pela filial de Guajará-Mirim, aduz que não

houve qualquer benefício fiscal nessa aquisição, sendo os veículos sujeitos à tributação norma de PIS/Cofins.

A DRJ/POA entendeu por bem converter o julgamento em diligência para o esclarecimento de três pontos suscitados na Impugnação:

a) Alguns dos créditos glosados da rubrica “bens para revenda” deveriam ser restabelecidos, pois seriam aquisições feitas de estabelecimentos fora da Área de Livre Comércio, ou seja, teria ocorrido a tributação do PIS e da Cofins em tais aquisições.

Esses créditos alegados se referem às notas fiscais de compras juntados às fls. 3.822 a 3.890.

b) Nas vendas que compõem a base de cálculo para apuração do PIS e da Cofins (planilhas das fls. 641 a 3.603) constariam vendas de produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal (classificados nas posições 33.03 a 33.07 e nos códigos 3401.11.90, 3401.20.10 e 9603.21.00, da TIPI), os quais não poderiam integrar essa base de cálculo, pois se encontram sujeitos a alíquota zero.

c) Sobre a aquisição de vários veículos através da filial de Guajará-Mirim e a glosa devido ao uso em local diferente do que a Área de Livre Comércio, infringindo o art. 22 da Lei nº 11.945/09, alega o impugnante que em parte dessas aquisições não teria ocorrido qualquer benefício fiscal, ou seja, tendo ocorrido a tributação normal do PIS e da Cofins, anexando como justificativa de seu argumento as notas fiscais das fls. 3.943 a 4.501.

A diligência foi realizada e suas conclusões constam no TVF de fls. 4067/4073, apresentando as seguintes respostas:

- I) em relação ao primeiro item, a fiscalização demonstrou que foram segregadas as vendas apenas para a filial de Guajará-Mirim, não havendo que se falar em eventuais créditos;
- II) em relação ao segundo item, constatou-se que havia itens que não poderiam integrar a base de cálculo das contribuições, por estarem sujeitos a alíquota zero, razão pela qual apresentou-se uma tabela retificando os valores (fl. 4070).
- III) em relação ao terceiro item, a fiscalização entendeu que o fato de fornecedores contrariarem a legislação, tributando indevidamente produtos que deveriam ser remetidos sob alíquota zero, pode eventualmente em repetição de indébito favorável a tais fornecedores, mas não para utilização, dos caminhões, na distribuição de seus produtos em local diferente da Área de Livre Comércio, infringindo a regra do art. 22 da Lei 11.945/2009.

Intimado, o Contribuinte apresentou sua manifestação sobre os itens da diligência:

I) Quanto ao item “a” da diligência entende que são válidos os créditos decorrentes de aquisições com alíquota zero, novamente defendendo que os casos de alíquota zero se equivalem às isenções.

II) Quanto ao item “b” da diligência defende que apesar de ter sido corrigida a retirada da base de cálculo de bens que possuem alíquota zero, teria continuado a ocorrer tributação em duplicidade ao se onerar as contribuições sobre todo o faturamento e também sobre as aquisições.

III) Quanto ao item “c” da diligência argumenta que o ônus da prova caberia ao agente fiscal nos casos das aquisições de veículos.

A DRJ/POA julgou a Impugnação parcialmente procedente, para reconhecer a decadência do período entre janeiro e outubro de 2010. Para os períodos de novembro e dezembro de 2010, adotou a base de cálculo ajustada na tabela decorrente da análise do item “b” da diligência fiscal (fl. 4070).

Irresignado, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário repisando as razões de sua Impugnação, ao passo que o processo também foi enviado ao CARF em razão de Recurso de Ofício sobre a parcela exonerada.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões apontando vício de representação processual no Recurso Voluntário e, no mérito repisa as razões da fiscalização em seu Recurso Voluntário, carreando precedentes do CARF sobre a matéria.

O Contribuinte foi intimado para sanear o vício de representação através da Intimação SRF/PVO/SACAT nº 149/2017, entregue por via eletrônica no dia 25/04/2017 (Termo de registro de fl. 4153), e com ciência por decurso do prazo cientificada em 10/05/2017, sem que o contribuinte apresentasse qualquer manifestação.

Em análise de mérito do Recurso Voluntário, através da **Resolução nº 3402-002.192**, de relatoria do ilustre Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, o julgamento dos embargos foi convertido em diligência para as seguintes providências:

Diante disso, voto por converter o julgamento do recurso voluntário em diligência à repartição de origem para que a autoridade preparadora:

(i) verifique se as aquisições de veículos de que tratam as notas fiscais de veículos fls. 3943 a 4051 foram efetuadas considerando a utilização de benefícios fiscais de PIS e COFINS ao vendedor, e se houve a plena incidência e pagamento das contribuições;

(ii) manifeste-se acerca da alegação da recorrente de que o lançamento fiscal fez nova apuração do tributo, pegando todo o faturamento de todos os estabelecimentos da recorrente, sem levar em consideração créditos da matriz e várias filiais que não estão na ALC, devidamente informados em DACON, como os apurados por depreciação, energia elétrica, alugueres, frete de mercadorias compradas, além de insumos não sujeitos à sistemática da não cumulatividade, além de ter procedido ao lançamento em duplicidade;

(iii) apresente um demonstrativo retificador do valor lançado, caso entenda cabível.

Realizada a diligência, através dos Despachos de e-fls. 4379 a 4382, os autos foram encaminhados para análise e julgamento.

Após, tendo em vista a ausência de análise dos documentos protocolados em **02/08/2019 (e-fls. 4247-4362)** e, uma vez que o Termo Circunstanciado de e-fls. 4236 foi firmado em **26/08/2019**, ou seja, quando as notas fiscais solicitadas já estavam apresentadas pela Contribuinte, o julgamento do recurso novamente foi convertido em diligência para a Unidade Preparadora proceder apuração de eventual certeza, liquidez e suficiência do crédito utilizado.

Foi apresentado pela Unidade Preparadora o Termo Circunstanciado de fls. 4.393 a 4.397.

Após, em sessão de 16 de dezembro de 2024 o julgamento do recurso novamente foi convertido em diligência através da **Resolução nº 3402-004.107**, proferida nos seguintes termos:

Diante de tais fatos, com fulcro nos artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72 cumulados com artigos 35 a 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011, proponho nova conversão do julgamento em diligência, para que a Unidade de Origem dê cumprimento à Resolução nº 3402-002.192, da seguinte forma:

(i) Verificar, inclusive junto ao Fornecedor, se as aquisições de veículos de que tratam as Notas Fiscais fls. 3943 a 4051 foram efetuadas considerando a utilização de benefícios fiscais de PIS e COFINS ao vendedor, e se houve a plena incidência e pagamento das contribuições;(ii) Manifestar acerca da alegação da recorrente de que o lançamento fiscal fez nova apuração do tributo, pegando todo o faturamento de todos os estabelecimentos da recorrente, sem levar em consideração créditos da matriz e várias filiais que não estão na ALC, devidamente informados em DACON, como os apurados por depreciação, energia elétrica, alugueis, frete de mercadorias compradas, além de insumos não sujeitos à sistemática da não cumulatividade, além de ter procedido ao lançamento em duplicidade;(iii) Apresentar um demonstrativo retificador do valor lançado, caso entenda cabível;

Encerrada a instrução processual a Interessada deverá ser intimada para manifestar-se no prazo de 30 (trinta) dias, conforme art. 35, parágrafo único, do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011.

Concluída a diligência, os autos deverão retornar a este Colegiado para que se dê prosseguimento ao julgamento.

Realizada a diligência, o processo retornou para julgamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

Conforme já observado em Resolução nº 3402-002.192, os Embargos de Declaração são tempestivos, nos termos do Despacho de Admissibilidade às fls.4212 a 4218, motivo pelo qual devem ser conhecidos.

2. Da Controvérsia remanescente neste litígio

Inicialmente, através do **Acórdão nº 3402-005.279, de 24/05/2018**, o Colegiado conheceu e negou provimento ao Recurso de Ofício, mantendo a decadência reconhecida pela DRJ, e **não conheceu o Recurso Voluntário** por vício de representação, ante a ausência de procuração do subscritor, vício não sanado à luz do art. 76, § 2º, do Código de Processo Civil.

A Contribuinte opôs Embargos de Declaração, alegando omissões e contradições, sobretudo quanto à representação, afirmando existir procuração eletrônica válida no e-CAC. Também destacou que o mérito não havia sido enfrentado, apesar da existência de provas materiais relevantes (DANFES, DACONS e documentos de apuração).

Os Embargos de Declaração foram acolhidos, sendo superado o vício de representação, com o conhecimento do Recurso Voluntário e convertido o julgamento em diligência através da Resolução nº 3402-002.192.

Com relação ao julgamento do Recurso de Ofício, observo que ratifico o Acórdão nº 3402-005.279, que conheceu e negou-lhe provimento.

Com relação à controvérsia pendente de julgamento, realizadas as diligências anteriormente determinadas neste litígio, passo à análise dos argumentos da defesa quanto ao mérito do Recurso Voluntário.

3. Mérito**3.1. Das apurações realizadas em diligência**

Como já mencionado, reitero que versa o presente litígio sobre Autos de Infração para a cobrança de PIS e COFINS, acrescido de multa e juros, em razão de recolhimento insuficiente dos referidos tributos.

Com base nas solicitações de esclarecimentos e de documentos comprobatórios foi elaborado o Relatório Fiscal das fls. 3.708/3.726. No levantamento das infrações cometidas a Fiscalização levou em consideração a legislação do PIS e da COFINS não cumulativa, assim como as normas que tratam dos benefícios fiscais usufruídos por empresas que adquirem mercadorias para revenda por meio das Áreas de Livre Comércio, em especial a ALC de Guajará-Mirim/RO.

No Relatório Fiscal, aduziu a Fiscalização que a pessoa jurídica pode descontar das contribuições os créditos calculados em relação aos bens adquiridos para revenda **desde que os referidos bens tenham sido tributados na origem**, citando o inciso II, § 2º, do art. 3º, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02. **Dessa forma, as empresas que adquirem bens para revenda e as internam nas Áreas de Livre Comércio se beneficiam da alíquota zero para fins de PIS e de Cofins, de acordo com a Lei nº 10.996/04 (alteração dada pela Lei nº 11.945/09), onde se inclui Guajará-Mirim/RO.**

Diante disto, constatou a Fiscalização que ocorreu utilização indevida de créditos pela COIMBRA, visto que apurou entre esses créditos as operações alcançadas pela alíquota zero. A apuração das contribuições foi feita através dos valores informados pelo contribuinte, glosando-se os créditos considerados indevidos para identificação dos novos valores e deduzindo aqueles declarados em DCTF.

Da mesma forma, sobre os créditos decorrentes de depreciação relativos a aquisições de imobilizados destinados a produção, valeu-se também do inciso II, § 2º, art. 3º, das referidas leis, visto decorrer de operações em que não ocorreu o recolhimento de PIS e de COFINS.

Sobre as compras de caminhões para a filial de Guajará-Mirim foram confrontadas as quantidades desses com o número de motoristas registrados, constatando-se que tais caminhões estariam com o uso ocorrendo em locais diferentes da Área de Livre Comércio, o que infringiria a regra disposta no art. 22 da Lei nº 11.945/09.

A Recorrente contestou o argumento da Fiscalização, de que adquiriu caminhões utilizados em locais diversos da Área de Livre Comercio para distribuição de seus produtos, e apresentou com a impugnação as notas fiscais das compras de caminhões efetuadas em 2010 (fls. 3943 a 4051), **nas quais não constam qualquer informação sobre desconto ou benefício de PIS/COFINS.**

Através da **Resolução nº 3402-004.107**, o julgamento do presente feito foi convertido em diligência por este Colegiado, nos termos da, com a finalidade de esclarecer pontos essenciais à correta solução da controvérsia, especialmente: **(i)** a existência de eventual benefício fiscal na aquisição dos veículos e a ocorrência de incidência das contribuições na etapa anterior; **(ii)** a alegada duplicidade de exigência decorrente da metodologia de apuração adotada; e **(iii)** a necessidade de apresentação de demonstrativo retificador do lançamento .

Em atendimento à diligência, a Unidade Preparadora lavrou Termo Circunstanciado, no qual buscou apurar, inclusive mediante consulta ao fornecedor, a regularidade da tributação das operações de aquisição dos veículos e a correção da apuração fiscal.

No tocante ao item (i), verifica-se que a tentativa de obtenção de informações junto ao fornecedor restou infrutífera, tendo a empresa informado a impossibilidade de apresentação de dados em razão do decurso do prazo legal de guarda documental. Diante disso, a Fiscalização limitou-se à análise das notas fiscais e registros extraídos do SPED.

Todavia, como consignado no Termo Circunstanciado, as notas fiscais analisadas não apresentam, de forma consistente, informações relativas à base de cálculo ou ao recolhimento das contribuições ao PIS e à COFINS, sendo, em muitos casos, inexistente qualquer indicação quanto à incidência desses tributos.

Não obstante, a Autoridade Fiscal concluiu, de forma genérica, que as operações estariam sujeitas à sistemática de alíquota zero, sem, contudo, demonstrar de maneira objetiva e individualizada a efetiva incidência ou não incidência das contribuições na etapa anterior, tampouco comprovar o efetivo recolhimento ou a fruição do benefício fiscal pelo fornecedor.

Quanto ao item (ii), referente à metodologia de apuração, observa-se que a diligência não enfrentou adequadamente a controvérsia apontada pela Recorrente, limitando-se a reiterar os fundamentos do lançamento original, sem apresentar memória de cálculo clara que demonstrasse a consideração dos créditos não glosados, nem afastar de forma inequívoca a alegação de duplicidade.

Por fim, **quanto ao item (iii)**, embora tenham sido apresentados demonstrativos parciais, estes não permitem a reconstrução lógica e transparente da apuração, sobretudo no que se refere à segregação entre receitas tributáveis, créditos admitidos e valores efetivamente exigidos.

Diante desse contexto, conclui-se que as diligências realizadas não lograram sanar as inconsistências identificadas no lançamento, especialmente quanto à comprovação dos pressupostos fáticos necessários à glosa dos créditos e à validade da metodologia adotada.

Por sua vez, a análise conjunta dos elementos constantes dos autos, especialmente o Relatório Fiscal, as manifestações da Recorrente e o Termo Circunstanciado, evidencia que a controvérsia deve ser examinada de forma segmentada, conforme os itens que compõem o lançamento.

De um lado, há matérias relacionadas ao direito ao crédito, diretamente vinculadas à incidência ou não das contribuições na etapa anterior; de outro, questões relativas à metodologia de apuração, que impactam a própria certeza e liquidez do crédito tributário.

Além disso, há ainda discussão específica quanto ao descumprimento de condições de fruição de benefício fiscal, notadamente no que se refere à utilização de bens fora da Área de Livre Comércio.

Passo à análise individualizada de tais controvérsias.

3.2. Do Direito Creditório

3.2.1. Dos Créditos de bens para revenda

Conforme se depreende dos autos, inclusive das alegações da Recorrente, as aquisições de mercadorias destinadas à revenda foram realizadas por intermédio de

estabelecimento localizado em Área de Livre Comércio, submetendo-se ao regime de alíquota zero de PIS e COFINS.

A controvérsia suscitada pela Recorrente baseia-se na tentativa de equiparar a alíquota zero à incidência tributária, sustentando que, mesmo na ausência de recolhimento na etapa anterior, subsistiria o direito ao crédito.

Todavia, tal entendimento não encontra respaldo na legislação.

Nos termos do art. 3º, §2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, não gera direito a crédito a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, inclusive na hipótese de alíquota zero.

No caso concreto, ainda que se reconheça a ausência de comprovação detalhada quanto à tributação na origem, é incontroverso, inclusive pela própria narrativa da Recorrente e pela sistemática aplicável às operações realizadas em Área de Livre Comércio, que tais aquisições se deram sob regime de não incidência efetiva das contribuições.

Dessa forma, inexistindo incidência na etapa anterior, não há que se falar em direito ao crédito, motivo pelo qual **deve ser mantida a glosa relativa ao ITEM 3.2 do Relatório Fiscal**.

3.2.2. Reapuração do faturamento

Conforme se verifica do Relatório Fiscal e do Termo Circunstanciado, a Fiscalização procedeu à reapuração das contribuições a partir da totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, aplicando as alíquotas legais e deduzindo exclusivamente os valores declarados em DCTF.

Todavia, não restou demonstrado, de forma clara e individualizada, que os créditos regularmente apurados e declarados pela contribuinte, notadamente aqueles não glosados no item anterior, foram efetivamente considerados na apuração.

Além disso, o Termo Circunstanciado reconhece a necessidade de inclusão de documentos fiscais inicialmente desconsiderados, com conseqüente retificação da base de cálculo, o que evidencia a inconsistência da apuração original.

Esse cenário revela vício metodológico relevante, na medida em que compromete a transparência da apuração, bem como impede a verificação da correção dos valores exigidos e, ainda, enseja risco concreto de duplicidade de exigência, ao se cobrar simultaneamente a glosa de créditos e a totalidade do faturamento sem a correspondente compensação.

Diante disso, conclui-se que o lançamento, nesses pontos, não atende aos requisitos de certeza e liquidez exigidos, motivo pelo qual **devem ser afastadas as exigências relativas aos ITENS 3.3 e 3.4 do Relatório Fiscal**.

3.2.3. Créditos de depreciação do ativo imobilizado

No tocante aos créditos decorrentes da depreciação de bens do ativo imobilizado, a controvérsia deve ser analisada à luz do contexto fático-probatório consolidado nos autos,

especialmente após a realização das diligências determinadas por este Colegiado, em anterior composição.

Conforme se extrai do Relatório Fiscal, a glosa efetuada pela Fiscalização fundamenta-se no disposto no art. 3º, §2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, segundo o qual não geram direito a crédito as aquisições de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições, inclusive quando submetidas à alíquota zero.

A Fiscalização consignou que os bens do ativo imobilizado — notadamente veículos — foram adquiridos por intermédio de estabelecimento localizado em Área de Livre Comércio, beneficiando-se, portanto, da sistemática de não incidência das contribuições, o que afastaria o direito ao creditamento.

Instada a comprovar a efetiva incidência das contribuições na etapa anterior, a Autoridade Fiscal foi expressamente demandada, em sede de diligência, a verificar junto aos fornecedores se houve o recolhimento de PIS e COFINS nas operações de venda dos veículos.

Todavia, conforme se verifica do Termo Circunstanciado, não foi possível obter tais informações diretamente do fornecedor, em razão da impossibilidade de recuperação de dados em virtude do decurso do prazo legal de guarda documental.

Diante disso, a Fiscalização passou a se apoiar exclusivamente na análise das notas fiscais e dos registros constantes do SPED, concluindo que:

- ✓ não há indicação consistente de base de cálculo ou recolhimento de PIS/COFINS nas operações;
- ✓ a ausência de destaque das contribuições não constitui prova de tributação;
- ✓ e, sobretudo, que as operações realizadas no âmbito da Área de Livre Comércio estão, por sua natureza, submetidas à alíquota zero.

Ademais, a Autoridade Fiscal observa que eventuais inconsistências na tributação por parte dos fornecedores — como a hipótese de tributação indevida — não têm o condão de gerar direito ao crédito para o adquirente, podendo, no máximo, ensejar direito à repetição de indébito pelo próprio fornecedor.

Esse ponto é relevante, pois afasta a possibilidade de se presumir a incidência das contribuições com base em eventual erro de terceiros, reforçando que o direito ao crédito deve estar lastreado em efetiva tributação na etapa anterior, o que não restou demonstrado.

Por outro lado, a Recorrente sustenta que as notas fiscais de aquisição não evidenciam a fruição de benefício fiscal, argumento que, à primeira vista, poderia suscitar dúvida quanto à incidência das contribuições.

Entretanto, conforme corretamente destacado pela Fiscalização, a ausência de menção expressa a benefício fiscal ou a alíquota zero nas notas fiscais — especialmente em operações realizadas em período anterior à obrigatoriedade de tal indicação — não constitui

prova de tributação, tampouco é suficiente para afastar o regime jurídico aplicável às operações realizadas em Área de Livre Comércio.

Assim, diante do conjunto probatório dos autos, verifica-se que não há comprovação da incidência e do recolhimento de PIS/COFINS na etapa anterior, bem como se as operações estão inseridas em regime jurídico que, por sua própria natureza, implica ausência de tributação efetiva.

Nessas circunstâncias, aplica-se, de forma direta, a vedação prevista no art. 3º, §2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que impede o aproveitamento de créditos quando não há incidência das contribuições na etapa anterior.

Por fim, registre-se que o fato de os bens integrarem o ativo imobilizado e serem utilizados na atividade operacional da empresa não afasta a exigência legal de tributação prévia como condição para o creditamento, sendo tal requisito estruturante do regime não cumulativo.

Diante do exposto, **mantém-se a glosa dos créditos de depreciação do ativo imobilizado, tratado no ITEM 3.5 do Relatório Fiscal.**

3.2.4. Veículos adquiridos na ALC e uso fora da área

No que se refere ao **ITEM 3.6**, a controvérsia não diz respeito ao direito ao crédito em si, mas sim ao alegado descumprimento das condições para fruição do benefício fiscal, em especial a utilização dos bens fora da Área de Livre Comércio, nos termos do art. 22 da Lei nº 11.945/2009.

A Fiscalização fundamentou a exigência, essencialmente, na comparação entre o número de caminhões adquiridos e o número de motoristas registrados, inferindo, a partir desse cruzamento, a utilização dos veículos fora da área incentivada.

Todavia, tal presunção não se sustenta como prova suficiente.

Ocorre que a desconsideração de benefício fiscal condicionada ao descumprimento de requisitos legais exige comprovação robusta e direta do fato impeditivo.

No presente caso:

- ✓ não há comprovação documental da circulação dos veículos fora da ALC;
- ✓ não foram produzidos elementos probatórios como registros de transporte, rotas, contratos ou documentos fiscais que evidenciem a destinação diversa;
- ✓ a inferência baseada em dados indiretos (número de motoristas) não se mostra suficiente para caracterizar o descumprimento da condição legal.

Ademais, a diligência realizada não logrou produzir elementos adicionais capazes de suprir essa lacuna probatória.

Diante disso, não se desincumbiu a Administração do ônus de demonstrar o fato constitutivo da cobrança, razão pela qual **deve ser cancelada a exigência relativa ao ITEM 3.6 do Relatório Fiscal.**

4. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e acolho os Embargos de Declaração, para sanar a omissão apontada, **com atribuição de efeitos infringentes**, a fim de reconhecer a validade da representação processual e, conseqüentemente, conhecer do Recurso Voluntário interposto.

No mérito, voto por dar parcial provimento ao recurso, para:

- (i) Manter a glosa dos créditos relativos ao ITEM 3.2, referentes à aquisição de bens para revenda submetidos à sistemática de alíquota zero das contribuições ao PIS e à COFINS;
- (ii) Afastar as exigências decorrentes da reapuração efetuada nos ITENS 3.3 e 3.4, em razão de vício metodológico na apuração, com comprometimento da certeza e liquidez do crédito tributário;
- (iii) Manter a glosa dos créditos relativos ao ITEM 3.5, referentes à depreciação de bens do ativo imobilizado, ante a ausência de incidência das contribuições na etapa anterior;
- (iv) Cancelar a exigência relativa ao ITEM 3.6, por insuficiência de prova quanto ao alegado descumprimento das condições de fruição do benefício fiscal;
- (v) Determinar à Autoridade Preparadora para que proceda à recomposição do crédito tributário, com a elaboração de demonstrativos retificados, observando estritamente os limites da presente decisão, especialmente quanto à exclusão das exigências afastadas e à manutenção das glosas ora confirmadas.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos