



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



**Processo nº** 19515.003938/2009-56  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-007.103 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de novembro de 2019  
**Recorrente** CHS AGRONEGOCIO - INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Rejeita-se a preliminar de nulidade do auto de infração que foi lavrado legitimamente em conformidade com o art. 142 do CTN e com o art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e sem que tenha sido caracterizado qualquer situação especificada no art. 59 desse Decreto.

CRÉDITOS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. DESPESAS E ENCARGOS DE EXPORTAÇÃO. EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. VEDAÇÃO LEGAL.

O direito de utilizar o crédito de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim específico de exportação. Nessa hipótese, está vedada a utilização de crédito apurado na forma dos arts. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002 sobre todos os dispêndios vinculados à receita de exportação.

DECISÃO RECORRIDA. ELEMENTO MODIFICATIVO OU EXTINTIVO. ÔNUS PROBATÓRIO. PRECLUSÃO. DILIGÊNCIA. INTIMAÇÃO. ATENDIMENTO.

Incumbe à recorrente, por ocasião do recurso voluntário, apresentar elementos modificativos ou extintivos da decisão recorrida, nos termos do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 e do art. 36 da Lei nº 9.784/99, precluindo o direito de fazê-lo em outra oportunidade.

Quando dados ou documentos solicitados ao interessado forem necessários à apreciação de pedido ou alegação formulados no recurso, o não atendimento no prazo fixado pela fiscalização implica encerramento da discussão correspondente, em conformidade com o entendimento delineado no art. 40 da Lei nº 9.784/99.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula – Relatora

Participaram do julgamento os Conselheiros: Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Rodrigo Mineiro Fernandes, Cynthia Elena de Campos e Márcio Robson Costa (Suplente Convocado).

## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da Delegacia de Julgamento (DRJ) em Fortaleza que julgou procedente em parte a impugnação da contribuinte

Versa o processo sobre autos de infração para a exigência das contribuições sociais de PIS/Pasep e Cofins, relativas aos anos-calendário de 2004, 2005, 2006 e 2007, em face da diferença entre o valor escriturado e o declarado/pago, decorrente de créditos indevidos aproveitados pela contribuinte.

A programação da Fiscalização incluiu o exame denominado "Verificações Obrigatórias", que consistiu na conferência sumária dos recolhimentos dos tributos nos 5 (cinco) últimos anos, a fim de constatar se os valores apurados pela contribuinte estavam devidamente escriturados, declarados e recolhidos. Concluiu-se que a empresa vinha utilizando-se de créditos indevidos das contribuições do PIS e Cofins sobre pagamentos de fretes e armazenagens de produtos, além das despesas com aluguéis, energia elétrica e depreciações; vez que, tratando-se de exportação de produtos agrícolas, todas as saídas estão isentas dos tributos, principalmente do PIS e Cofins, não havendo que se creditar do PIS e Cofins não cumulativos, nos termos dos arts. 6º, § 4º e 15 da Lei 10.833/2003.

Após ser cientificada a contribuinte apresentou impugnação, alegando, em síntese: a) decadência do PIS nas competências de 05 e 08/2004 e da Cofins de 02 a 08/2004; b) aplicação da vedação prevista no art. 6º, § 4º da Lei 10.833/2003 apenas às despesas relacionadas à aquisição de mercadorias destinadas à exportação; e c) erro grosseiro da fiscalização ao considerar que todos os créditos glosados poderiam ser lançados como débitos da contribuição ao PIS e da Cofins

A DRJ acatou parcialmente os argumentos da impugnante sob os seguintes fundamentos principais:

- Assiste razão à impugnante quanto à decadência parcial do crédito tributário. Considerando o fato gerador das contribuições ser mensal e haver sido verificada a ocorrência de

pagamento dessa contribuição, aplica-se o art. 150, §4º do CTN para a contagem do prazo de decadência.

- O art. 6º, inciso I da Lei 10.833/2003 dispõe que a Cofins não incide sobre a receita de exportação de mercadorias para o exterior. Entretanto, o §4º do mesmo artigo veda a apuração de créditos vinculados à receita de exportação para a Empresa Comercial Exportadora. Verifica-se que o parágrafo citado não veda somente a apuração do crédito relativo à aquisição da mercadoria com o fim específico de exportação, e sim, toda a apuração de créditos vinculados à receita de exportação da Empresa Comercial Exportadora.

- Não existe previsão legal que possibilite a transformação de um crédito de um tributo em um débito desse mesmo tributo, mas relativo a período de apuração de outro tributo que foi indevidamente compensado com esse crédito. A fiscalização incorreu em erro na exigência de débitos relacionados a créditos inexistentes e na não adoção das providências necessárias para não homologação das compensações, em que esses créditos foram indevidamente informados. Assim, devem ser exoneradas as parcelas da autuação correspondentes nas competências de setembro e outubro/2007.

Cientificada em 04/03/2016, a interessada apresentou recurso voluntário em 01/04/2016, alegando, em síntese:

i) Haveria nulidade do auto de infração por falta de consideração das receitas vinculadas ao mercado interno (prestação de serviços), também auferidas pela recorrente, conforme demonstraria a DIPJ de 2006 e o fato de efetuar o pagamento mensal das contribuições de PIS/Cofins; e

ii) O §4º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003 não impediria as empresas de utilizarem os créditos das contribuições relativamente às despesas de frete, armazenagem, depreciação de bens e alugueis de imóveis utilizados na atividade da empresa.

O processo foi distribuído por sorteio a esta Relatora em 28/02/2018.

Em 28/03/2018, foi protocolizado requerimento para a aplicação no presente processo do entendimento do STJ exarado nos autos do REsp nº 1.221.170/PR, nos termos do art. 62 do Regimento Interno do CARF.

Mediante a Resolução nº 3402-001.393, de 28/08/2018, este Colegiado determinou a realização de diligência para que a Unidade de Origem adotasse as seguintes providências:

i) Intime a recorrente a apresentar a comprovação de que os signatários do recurso voluntário e da petição das fls. 576/580, Srs. Dimas Arnaldo Gonzales Costa, Fernanda Sá Freire Figliuolo e André Luiz Menon Augusto, tinham poderes para representá-la nas datas das assinaturas respectivas ou de que a representam atualmente juntamente a ratificação dos atos já praticados.

ii) Manifeste-se conclusivamente sobre a alegação da recorrente de que teria auferido, nos períodos autuados, além das receitas de exportação, receitas no mercado interno relativas à prestação de serviços. Em caso afirmativo, elabore um demonstrativo, detalhando as parcelas dos valores de fretes, armazenagem, alugueis, consumo de energia e de depreciação de bens do imobilizado que foram: 1) objeto das glosas no procedimento fiscal, 2) efetivamente vinculadas às receitas de exportação e 3)

efetivamente vinculadas às receitas do mercado interno. Se for o caso, especifique os montantes de eventuais exonerações parciais que seriam cabíveis no lançamento em face de tal questão.

(...)

A fiscalização concluiu a diligência mediante a Informação Fiscal das fls. 1369/1374, nos seguintes termos:

Quanto a solicitação para a comprovação de que os signatários do recurso voluntário e da petição das fls. 576/580, srs. Dimas Arnaldo Gonzales Costa, Fernanda Sá Freite Figliuolo e André Luiz Menon Augusto, tinham poderes para representá-la, foi anexado cópia da procuração datada de 17-01-2019, outorgada pelos diretores, srs. Horácio Emilio Ackermann e Claudia Sabino Ferro da Costa.

Segundo pesquisas ao sistemas CNPJ da Receita Federal do Brasil, o sr. Dimas Arnaldo Gonzalez Costa foi excluído como administrador QSA em 16/06/2016 e pela Junta Comercial do Estado de São Paulo-JUCESP, destituído em sessão de 20/07/2017, registro nº 332.877/17-6.

Quanto a solicitação da Intimação no sentido de apresentar demonstrativos com os respectivos comprovantes relativos aos insumos aplicados na parcela do faturamento junto ao mercado nacional, (prestação de serviços) arguidos na impugnação como não considerados pela fiscalização, o contribuinte deixou de atender.

Apresentou uma quantidade expressiva de cópias de notas fiscais de remessas para armazenagem, retorno de armazenagem, para tentar provar o argumento de que suas compras não tinham o objetivo inicial de exportação.

Anexou ainda cópias dos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (DACON), que já possuíam no processo, em nada acrescentando.

Conforme demonstrado na Intimação Fiscal do dia 11/01/2019, no ano de 2005, o faturamento total da empresa foi de R\$264.590.009,07, estando incluso o valor de receitas de prestação de serviços no montante de R\$8.708,04, representando apenas 0,0032%.

Além da insignificância do faturamento extra exportação, representando menos de 0,01%, o contribuinte não apresentou os demonstrativos de créditos do PIS/COFINS solicitados, nem tampouco os documentos que os embasasse.

Portanto, mesmo que a fiscalização quisesse calcular algum crédito do PIS/COFINS, solicitados pelo CARE, **estaria** impossibilitado face o não atendimento à Intimação pelo contribuinte.

Intimada da conclusão da diligência em 21/02/2019 às 20:04:43, a recorrente apresentou sua manifestação em 22/03/2019 com os seguintes pedidos:

#### IV – DO PEDIDO

46. Em face do exposto, a Requerente reitera as razões já apresentadas em seu Recurso Voluntário e em sua Resposta ao Termo de Constatação e Diligência Fiscal quanto à nulidade do presente Auto de Infração, bem como à necessidade de seu cancelamento, pela qual requer-se:

(i) A declaração de nulidade do presente Auto de Infração, ante à sua patente precariedade, constatada pela própria Diligência Fiscal, que verificou a existência de receitas relacionadas ao mercado interno;

(ii) Caso assim não se entenda, apenas a título de argumentação, requer-se seja o Auto de Infração cancelado, de modo a ser reconhecido à Requerente o direito dos créditos das contribuições ao PIS e da COFINS, tendo em vista a comprovação de que parcela das mercadorias não foram adquiridas com o fim específico de exportação;

(iii) Na remota hipótese dessa C. Câmara assim não entender, requer seja reconhecida o direito aos créditos proporcionalmente às receitas vinculadas ao mercado interno.

Em 22/01/2019 foi solicitada a juntada pela recorrente dos documentos das fls. 1379/1716 (doc. 03); das fls. 1717/2054 (doc. 03); e das fls. 2055/2147 (doc. 01, doc. 02 e petição), mas a referida juntada só foi aceita no processo em 05/04/2019. A petição juntada (fls.

2058/2076) é idêntica àquela apresentada em meio físico (fls. 602/1366) em resposta à intimação da diligência, na qual sustentou a recorrente argumentos sob os seguintes tópicos e pedidos:

I – A TEMPESTIVIDADE

II – DOS FATOS E DO CUMPRIMENTO DA INTIMAÇÃO FISCAL

(i) Da Regularização Processual da Requerente

(ii) Da Nulidade do AIIM em Razão e erro de Cálculo

III – COMPLEMENTAÇÃO DE DEFESA - NULIDADE DO AIIM EM RAZÃO DE AUSÊNCIA DE AQUISIÇÃO DE PRODUTOS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO

V – DO PEDIDO

Por todo o exposto acima, requer-se:

(i) A retificação dos atos processuais, considerando em razão do Instrumento de Procuração apresentado;

(ii) O reconhecimento da nulidade do Auto de Infração, em razão da precariedade do lançamento tributário, considerando a existência de receitas relacionadas ao mercado interno;

(iii) O cancelamento do Auto de Infração ora combatido, de modo a ser reconhecido à Requerente o direito dos créditos das contribuições ao PIS e da COFINS, tendo em vista a comprovação acima de que parte das mercadorias não foram adquiridas pela Requerente com fim específico de exportação;

(iv) Na remota hipótese dessa C. Câmara assim não entender, requer que seja reconhecida o direito aos créditos proporcionalmente às receitas vinculadas ao mercado interno.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Relatora

Na diligência foi apresentado pela recorrente novo instrumento de Procuração com outorga de poderes para seus representantes também ratificar atos processuais anteriormente praticados no presente processo, o que foi efetuado pelos novos representantes legais da recorrente na petição das fls. 607/625, razão pela qual se considera sanada a irregularidade quanto à representação processual dos signatários do recurso voluntário.

Atendidos aos requisitos de admissibilidade, toma-se conhecimento do recurso voluntário.

Alega a recorrente que inexistiria qualquer planilha de desse suporte aos valores glosados ou que permitisse a verificação da confrontação efetuada pela fiscalização quanto aos créditos glosados (vinculados às receitas de exportação) e os créditos mantidos (vinculados às receitas do mercado interno), razão pela qual o lançamento deveria ser anulado por lesão ao art. 142 do CTN.

Conforme se observa no Termo de Constatação Fiscal nº 06, as glosas e o lançamento foram efetuados com base em documentos e demonstrativos fornecidos pela

contribuinte no procedimento fiscal e nos pedidos de ressarcimento/compensação (PER/DCOMP), tendo sido detalhado no item 6 do referido Termo (fls. 280/281) os valores deduzidos e compensados indevidamente. Também todas as glosas foram devidamente motivadas pela fiscalização. Ademais, nos demonstrativos que acompanham o auto de infração consta a especificação de todos os valores mensais das contribuições objeto de exigência, não havendo a alegada lesão ao art. 142 do CTN.

A fiscalização nada mais fez do que glosar os créditos apurados pela contribuinte vinculados à receita de exportação, vez que, na condição de empresa comercial exportadora, que adquiriu mercadorias com o fim específico de exportação, a contribuinte não faria jus à apuração de créditos vinculados à receita de exportação. A quantificação das glosas e a consequente exigência dos débitos das contribuições deram-se com base em informações fornecidas pela própria contribuinte.

Se agora alega a recorrente que teria direito à parcela de créditos relativos às receitas do mercado interno, na hipótese de restar comprovado por ela esse direito, caberia a exoneração parcial do lançamento no montante correspondente, e não a sua declaração de nulidade.

Assim, rejeita-se a preliminar de nulidade do auto de infração que foi lavrado legitimamente em conformidade com o art. 142 do CTN e com o art. 10 do Decreto n.º 70.235/72 e sem que tenha sido caracterizado qualquer situação especificada no art. 59 desse Decreto.

Não obstante isso, em outra sessão de julgamento, este Colegiado decidiu por determinar a realização de diligência, dando oportunidade à recorrente para demonstrar suas alegações e quantificar eventual parcela passível de ser exonerada da autuação em face de eventual reversão parcial das glosas, no que concerne aos dispêndios vinculados às receitas do mercado interno.

No entanto, conforme constou na Informação Fiscal da diligência, acima transcrita, além da insignificância do percentual de receitas decorrente de atividades no mercado interno em relação ao faturamento total da empresa, a contribuinte não apresentou os demonstrativos relativos ao direito creditório alegado relativamente às receitas no mercado interno, de forma que a fiscalização ficou impossibilitada de efetuar o cálculo solicitado por este Colegiado.

Na manifestação em face da diligência, continua a recorrente a insistir no argumento de que haveria nulidade do auto de infração pela mera existência de receita no mercado interno. Além de não ser motivo de nulidade, eis que os créditos glosados foram aqueles informados pela própria contribuinte como vinculados às receitas de exportação, para a alegação da recorrente ser suficiente para exonerar parcialmente a autuação, deveria a recorrente ter comprovado que o eventual direito creditório vinculado à receita no mercado interno estaria incluído parcialmente nas parcelas glosadas e em que medida, nos termos do art. 16 do Decreto n.º 70.235/72 e do art. 36 da Lei n.º 9.784/99, no que não logrou êxito, como visto.

Sobre a questão de não atendimento pela recorrente à solicitação da fiscalização na diligência de apresentação dos referidos demonstrativos, dispõe o art. 40 da Lei n.º 9.784/99 que: "Art. 40. Quando dados, atuações ou documentos solicitados ao interessado forem

necessários à apreciação de pedido formulado, o não atendimento no prazo fixado pela Administração para a respectiva apresentação implicará arquivamento do processo".

Dessa forma, tendo em vista que as informações e documentos solicitados à recorrente na Diligência Fiscal eram essenciais à análise de seu pleito e esses não foram por ela apresentados, não cabe reforma na decisão recorrida nesta parte.

Aduz ainda a recorrente que a vedação à apropriação de créditos de um empresa exportadora envolveria apenas a aquisição de mercadorias com fim específico de exportação, e não todo e qualquer crédito relacionado a sua operação.

Importante esclarecer à recorrente que há outras vedações e restrições para a apropriação de créditos das contribuições, como, por exemplo, aquelas dispostas nos §§2º e 3º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003<sup>1</sup>, mas a vedação de creditamento das contribuições que interessa especificamente aos presentes autos está prevista no art. 6º c/c o art. 15 da Lei nº 10.833/2003, nestes termos:

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

(...)

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o **crédito apurado na forma do art. 3º**, para fins de:

(...)

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.

§ 4º **O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput**, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.

(...)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:

(...)

III - nos §§ 3º e 4º do art. 6º desta Lei;

(...)

[negritei e grifei]

---

<sup>1</sup> Lei nº 10.833/2003:

art. 3º (...)

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

Como está expressamente previsto nos §§4º e 1º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003, acima transcritos, a vedação de utilização do crédito apurado na forma do art. 3º, ou seja, relativamente a todos os dispêndios mencionados em seus incisos, aplica-se a “empresa comercial exportadora” que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do *caput* do art. 6º, qual seja, “fim específico de exportação”.

Dessa forma não prospera a alegação da recorrente de que a vedação de creditamento decorreria, numa interpretação finalística, da desoneração referida no inciso III do art. 6º da Lei nº 10.833/2003, esta sim aplicável somente em relação a venda de mercadorias a empresa comercial exportadora.

Isso porque a vedação de creditamento que aqui se fala é específica e está disposta no §4º do art. 6º da Lei nº 10.333/2003, e não no §2º, II do art. 3º da mesma Lei, o qual veicula uma vedação genérica de aproveitamento de crédito das contribuições nas aquisições desoneradas de bens e serviços. Somente se, por hipótese, inexistisse no ordenamento a norma específica veiculada pelo §4º do art. 6º da Lei nº 10.333/2003, o que não é o caso, poderia ser acatada a tese da recorrente, eis que só assim se poderia falar na incidência da vedação geral prevista no §2º, II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

No curso da diligência, a recorrente acrescenta outra alegação de nulidade do auto de infração, que nada tem a ver com as verificações da diligência determinadas pelo Colegiado nem com as outras alegações do recurso voluntário.

A questão alegada, “de que parte das mercadorias não foram adquiridas pela Requerente com fim específico de exportação”, ainda que pudesse restar ao final comprovada, não teria habilidade para ensejar a nulidade do lançamento. Trata-se de questão de mérito que deveria ter sido alegada no momento processual adequado, que poderia, se fosse o caso, acarretar a reversão parcial das glosas. Não obstante tenha sido denominada de “nulidade” pela recorrente, não se trata de questão de ordem pública, razão pela qual há de ser considerada sua preclusão, eis que não se trata de matéria recorrida no recurso voluntário.

Não se deve olvidar que incumbe à recorrente, por ocasião do recurso voluntário, apresentar elementos modificativos ou extintivos da decisão recorrida, nos termos do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 e do art. 36 da Lei nº 9.784/99, precluindo o direito de fazê-lo em outra oportunidade.

Assim, pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula

