



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



|                    |                                                 |
|--------------------|-------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10783.914063/2012-81</b>                     |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 3001-003.223 – 3ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 12 DE DEZEMBRO DE 2024                          |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                      |
| <b>RECORRENTE</b>  | CN AUTO COMÉRCIO DE PEÇAS E VEÍCULOS LTDA       |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                |

**Assunto: Normas de Administração Tributária**

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/04/2011

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. INCOMPETÊNCIA PARA SE PRONUNCIAR. SÚMULA CARF Nº 2.

Nos termos da Súmula Carf nº 2, este Conselho não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PRAZO DE DECADÊNCIA PARA LANÇAMENTO. INAPLICABILIDADE.

As regras de decadência para a efetivação do lançamento tributário (Art.

150, § 4º e Art. 173, ambos do CTN) não se aplicam à análise administrativa que visa apurar a liquidez e certeza do crédito solicitado em declaração de compensação.

CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU DA RELEVÂNCIA.

Conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, interpretado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda.

**APLICAÇÃO SÚMULA CARF Nº 164**

A retificação de DCTF após a ciência do despacho decisório que indeferiu o pedido de restituição ou que não homologou a declaração de compensação é insuficiente para a comprovação do crédito, sendo indispensável a comprovação do erro em que se fundamenta a retificação. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/04/2011

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEO. APROPRIAÇÃO/APURAÇÃO EM PERÍODOS DE APURAÇÃO SUBSEQUENTES. IMPOSSIBILIDADE.

1. Por expressa determinação legal (art. 3º, § 1º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003), a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins somente é permitida (i) no mês em que adquirido os bens de revenda e os insumos aplicados na produção de bens de venda ou na prestação de serviços, ou (ii) no mês em que incorridos os encargos/despesas geradoras de crédito. 2. Além de não haver permissão legal para a apropriação/apuração de créditos de períodos de apuração anteriores em períodos de apuração subsequentes, tal procedimento, se efetivado, inviabiliza a verificação da apuração dos créditos e o cumprimento das condições de aproveitamento de saldo de créditos mediante ressarcimento ou compensação

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. BENS ADQUIRIDOS PARA REVENDA. INSUMOS. ATIVIDADE COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE.

A possibilidade de apropriação de créditos sobre as aquisições de insumo ocorre somente quando a empresa realiza a prestação de serviços e produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, não havendo que se falar, portanto, em aplicação de insumos nas atividades estritamente comerciais, relativas a bens adquiridos para revenda.

RETIFICAÇÃO DCTF POSTERIOR DESPACHO DECISÓRIO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. SÚMULA CARF Nº 164

A retificação de DCTF após a ciência do despacho decisório que indeferiu o pedido de restituição ou que não homologou a declaração de compensação é insuficiente para a comprovação do crédito, sendo indispensável a comprovação do erro em que se fundamenta a retificação. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade de revisão do Despacho Decisório e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Bernardo Costa Prates Santos** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Francisca Elizabeth Barreto** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Francisca Elizabeth Barreto – Presidente, Daniel Moreno Castillo, Larissa Cassia Favaro Boldrin, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, Wilson Antônio de Souza Corrêa e Bernardo Costa Prates Santos.

**RELATÓRIO**

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 revisão de ofício da declaração de compensação nº 37615.21634.181012.1.7.04-0071 (Dcomp), a qual foi totalmente homologada pelo processamento eletrônico dos sistemas da Receita Federal do Brasil. Note-se que por meio de mencionada Dcomp a contribuinte em epígrafe havia realizado a compensação de débitos próprios utilizando crédito de pagamento a maior de PIS/Pasep, no valor de R\$ 314.426,64, do período de apuração de abril de 2011.

A mencionada revisão de ofício foi realizada pelo Serviço de Orientação e Análise Tributária – SEORT da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Santos, que, após efetuar análise de documentos relacionados com o crédito almejado (demonstrativos constantes das bases de dados da Secretaria da Receita Federal do Brasil e documentos apresentados sob intimação) emitiu o Despacho Decisório

DRF/STS nº 17, de 31 de março de 2017, constante às fls. 559 a 574 dos autos, que: (i) anulou o processamento eletrônico de homologação total da Dcomp nº 37615.21634.181012.1.7.04-0071; (ii) reconheceu o direito creditório de PIS/Pasep, relativo ao período de apuração de abril de 2011, no valor de R\$ 70.297,93; (iii) e homologou a declaração de compensação mencionada até o limite do crédito deferido. Observe-se que o procedimento fiscal de revisão de ofício contemplou, também, a análise das DCOMP nº 17190.55332.181012.1.3.04-8952 e 18075.48082.260215.1.3.04-6712, a primeira relativa, também, ao crédito de PIS/Pasep do período de apuração de abril de 2011 e a segunda relativa ao crédito de PIS/Pasep de julho de 2011, as quais foram tratadas nos processos administrativos nº 10789.914064/2012-25 e 10783.902523/2015-71.

Consoante de verifica nas argumentações da fiscalização, o reconhecimento a menor do crédito teve duas motivações, a saber:

- Ajustes nas datas de apropriação de créditos relacionados com a importação de Bens.

Sustenta que a apropriação (na contabilidade e, por consequências, no Dacon) do crédito relativo às contribuições não cumulativas (PIS e Cofins), gerados em decorrência da importação de bens, deve ser realizada na data de registro das respectivas declarações de importação, em conformidade com o estabelecido nos art. 3º e 4º da Lei nº 10.865, de 2004, c/c o §1º, art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003. Nesse sentido efetuou ajuste nos valores dos créditos apurados, considerando como data dos créditos as datas de registros das Declarações de Importações;

- Glosa de Serviços Utilizados como Insumo (linha 03 do Dacon).

Argumenta que os custos e despesas constantes das Notas Fiscais emitidas pela empresa Cotia Vitória Serviços e Comércio S/A, relativas a prestações de serviços para a realização de importações (por conta e ordem) da manifestante, não podem ser considerados como insumos dos produtos destinados à venda. Diz que, nos termos do inciso II, art. 3º das Lei nº 10.637, de 2002 e nº 10833, de 2003, e art. 15 da Lei nº 10865, de 2004, nem as despesas de importação por conta e ordem e nem tampouco a comissão cobrada pela prestação dos serviços de intermediação das importações podem ser consideradas como Serviços Utilizados como Insumo. Nessa direção, revendo posicionamento adotado em decisões pretéritas, efetuou a glosa dos créditos relativos às Notas Fiscais de prestação de serviços de citada empresa.

Após ter sido cientificada do despacho decisório, a interessada apresentou, em 11/05/2017, manifestação de inconformidade, cujo conteúdo é resumido a seguir.

Inicialmente, após identificar-se e caracterizar o processo administrativo, a interessada relata, de forma resumida, a origem do crédito solicitado na Dcomp, bem como as conclusões do despacho decisório contestado.

A seguir, como preliminar de mérito, a manifestante pugna pela nulidade do despacho decisório contestado, sob o argumento de impossibilidade de realização da revisão de ofício em face da expiração do prazo decadencial, de cinco anos, relativo ao fato gerador do tributo (contribuição) que deu origem ao crédito utilizado na compensação tributária. Alega que o prazo de 5 (cinco) anos, previsto no §5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996 (com as alterações posteriores), estabelece, tão somente, o tempo máximo para a realização da análise da compensação declarada, sob pena de sua homologação tácita, e que relativamente ao crédito informado (pagamento indevido) deve ser considerado o prazo previsto no § 4º, art. 150 do CTN, de 5 (cinco) anos, contado a partir do respectivo fato gerador. Ou seja, sustenta que como o crédito informado é relativo a tributo lançado por homologação do ano de 2011, a autoridade administrativa não poderia ter realizado a recomposição das respectivas bases de cálculo. Para sustentação de sua tese apresenta acórdãos do CARF relativos à homologação tácita de tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

No mérito, a interessada insurge-se contra o entendimento da fiscalização de que a apropriação dos créditos relativos às contribuições não cumulativas (PIS e Cofins), gerados em decorrência da importação de bens, deve ser realizada na data de registro das respectivas declarações de importação. Argumenta que o exercício do direito ao aproveitamento dos créditos, decorrente da aplicação do art. 15, da Lei nº 10.865, de 2005, não tem qualquer relação com a data do fato gerador das contribuições (PIS e Cofins) surgidas com a importação de bens realizadas. Diz que o direito ao aproveitamento do crédito é um direito potestativo, que pode ou não ser exercido pelo contribuinte, e que o exercício desse direito está sujeito ao prazo quinquenal previsto no art. 1º do Decreto 20.910, de 1932. Nesse sentido, argumenta que a própria Lei nº 10.865, de 2004, possibilita o aproveitamento do crédito em meses subsequentes e que existem Soluções do Consulta da própria Receita Federal (reproduz ementas das Soluções de Consulta nº 143, de 2007, e nº 166, de 2012, ambas da SRRF da 10ª Região Fiscal, bem como da Solução de Consulta COSIT nº 158, de 2016) que reconhecem o direito à utilização dos créditos de forma extemporânea, desde que esses tenham sido solicitados dentro do prazo de cinco anos, contados da data do ato ou fato de origem dos créditos. Defende, ainda, no tocante à modalidade de importação por conta e ordem de terceiros, que o direito ao crédito somente pode ser efetivado a partir da emissão da Nota Fiscal de remessa, por parte da importadora, que transfere para a adquirente os bens importados. Para sustentação de sua tese menciona os artigos 86 e 87 da IN SRF nº 247, de 2002, bem como texto de orientação, divulgado no sítio eletrônico da Receita Federal, concernente ao aproveitamento de créditos de IPI, devido na importação de produtos. Acrescenta, ademais, posicionamento do CARF favorável a possibilidade de aproveitamento extemporâneo dos créditos.

Na sequência, a manifestante defende o direito ao crédito em relação aos serviços prestados pela empresa Cotia Vitória Serviços e Comércio S/A. Argumenta, por

primeiro, que os créditos passíveis de aproveitamento foram previstos na legislação de regência da matéria (Leis nº 10.637, de 2002, nº 10.833, de 2003 e nº 10.865, de 2004) de forma exemplificativa. Diz, também, que restou patente no presente processo que os serviços especializados, prestados por mencionada empresa, enquadram-se no conceito de insumo, vez que são necessários e essenciais para as atividades desenvolvidas. Reforça sua tese (de que os serviços são insumos) citando caso idêntico analisado no CARF (Acórdão nº 3201-000.959) e decisão proferida em outro processo administrativo (10845.901587/2015-82), que foi analisado anteriormente pela mesma Auditora Fiscal. Acrescenta que o não reconhecimento do direito ao crédito pleiteado implica enriquecimento sem causa do Estado.

A seguir, a contribuinte pugna pela realização de perícia complementar para a confirmação do direito creditório solicitado. Requer, nos termos do art. 16, inciso IV do Decreto 70.235, de 1972, a realização de perícia para o fim de comprovar a suficiência do crédito e a correteza dos procedimentos adotados.

Diante do exposto, a manifestante requer:

- preliminarmente, que seja julgada procedente a preliminar de mérito apresentada, relativa à revisão de ofício dos créditos do ano calendário de 2011;
- sucessivamente, que seja julgada procedente a manifestação de inconformidade; e
- adicionalmente, que a manifestação de inconformidade seja recebida no efeito suspensivo, conforme previsão contida no art. 74, § 11, da Lei nº 9.430, de 1996.”

Cientificados da decisão da DRJ, apresentaram Recurso Voluntário (fls. 663 a 724) informando que o presente processo, teria por objeto a compensação dos valores pagos a maior no mês de abril de 2011, através da DCOMP de nº 37615.21364.181012.1.7.04-0071. O montante original requerido foi de R\$89.426,64, que compunha a quantia recolhida de R\$225.000,00, em 25/05/2011 e cujos excedentes teriam sido utilizados nos meses subsequentes. Tais valores teriam sido declarados na DCTF do mês de abril.

Dito isso, requereu em seu Recurso Voluntário o que se segue:

- 1) Preliminarmente Requer a declaração da nulidade da revisão dos pedidos de compensação já que efetuados fora do prazo decadencial de que trata o Art. 150, § 4º, do CTN;
- 2) A RFB teria extrapolado o prazo no qual poderia retroceder a fim de se certificar de que a quantia requerida era de fato devida. Por outro lado, o prazo para homologação estaria contido no artigo 150, § 4º, do CTN, qual seja, 05 (cinco) anos contados a partir do respectivo fato gerador para homologar, expressa ou tacitamente, a atividade exercida pelo Contribuinte. E mais: “... após o decurso do prazo decadencial para homologação, o Fisco não poderá mais recompor as bases de cálculo do PIS e da COFINS, ainda que no âmbito de eventual processo de fiscalização.”;

- 3) Que não foram consideradas as peculiaridades da modalidade de comercialização adotada, que foi a importação por conta e ordem. De acordo com a recorrente neste caso deveria o importador tomar todas as providências do desembaraço. Além de ser a importadora a responsável pelo recolhimento dos tributos e contribuições, os produtos importados deveriam ser registrados de forma contábil e fiscal em seus livros, nos termos do inciso II do artigo 86 da Instrução Normativa 247/02. Somente na etapa seguinte o importador emitirá nota fiscal de saída no mesmo valor nota de entrada, acrescida dos tributos incidentes na importação. Tal operação não se caracteriza como operação de compra e venda (Inciso I e § 1º, Art. 86, IN 247/02). Alega, ainda, que em função dos incisos II e III do art. 87 da IN 247/2002 não seria possível o aproveitamento dos créditos originados no momento da importação, pois, não tendo sido concluído todo o processo de importação por conta e ordem, o que somente ocorrerá na entrega do bem com emissão de nota fiscal de simples remessa;
- 4) A fiscalização ao examinar os pedidos de compensação teria se equivocado quanto à data em que os pagamentos das contribuições nas importações deveriam ser apropriadas, se no desembaraço ou na emissão das notas de saída pela importadora contratada. Essas notas, embora não pudessem caracterizar uma operação de compra e venda, dela constariam os valores dos tributos e contribuições a serem apropriados de forma contábil e fiscal após o recebimento dessas notas.
- 5) Alega ainda que: “... na operação por conta e ordem de terceiro, o adquirente da mercadoria importada somente toma conhecimento dos impostos pagos na importação quando o Importador remete a mercadoria com o destaque e informações dos créditos a aproveitar pelo adquirente ...” (fl. 689). (grifo nosso) E, mais, alega que o importador seria o contribuinte de direito;
- 6) Entende que mesmo que venha a ser reconhecido que o PIS Importação poderia ser creditado a partir do registro da declaração de importação, o mesmo poderia ser efetuado em data posterior, já que assim a legislação o permite, vide: art. 1º do Decreto nº 20.910/32 e art. 15 da Lei 10.865/04. Tal autorização seria independente das retificações das DCTF e DACON. A utilização do crédito decorrente de importação para revenda poderia ser utilizado em meses subsequentes ao da importação conforme disposto no §2º, do artigo 15, da Lei nº 10.865/04. Dessa forma deveria ser cancelada a glosa do crédito de PIS-Importação no valor de R\$ 16.699,47 e novamente apurado o direito creditório consistente no pagamento a maior do PIS de ABR/11;
- 7) Apresenta cálculos baseado nos documentos acostados, pela recorrente e pela fiscalização da RFB, alegando que faz jus ao crédito declarado em DACON, sendo improcedente a glosa efetuada pela RFB em abril de 2011.
- 8) A autoridade lançadora não teria respeitado o prazo estabelecido para apreciação de sua Declaração de Compensação, conforme prazo estabelecido no artigo 74, §5º, da Lei 9.430/96, que seriam de “... cinco anos a contar da data de sua apresentação pelo contribuinte, sob pena de homologação tácita.” (fl. 675);
- 9) “Conforme a legislação (...), enquanto a Importadora mantiver registrado em seus livros a posse de bens de terceiro (art. 87 incisos II e III), temos que não é possível o

aproveitamento dos créditos originados na importação (pagos), visto que o processo de “importação por conta e ordem” ainda não foi concretizado.”. (fl. 688)

- 10) Teria se equivocado, também, a fiscalização da RFB na exclusão dos créditos de PIS sobre os serviços da importadora, utilizados como insumo. Segunda a recorrente, as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 não definem o que se pode considerar como insumos para fins de aproveitamento no sistema da não-cumulatividade de PIS e COFINS. A tentativa da RFB de regular esse creditamento culminou com a edição das Instruções Normativas de nº 247/2002 e nº 404/2004;
- 11) A recorrente entende que, após o julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, sob a sistemática dos recursos repetitivos (Tema 779), além estabelecer que o conceito de insumo deve ser aferido sob a ótica da essencialidade e relevância, a intenção do legislador seria de considerar insumo apenas elementos aplicados diretamente na fabricação do bem ou na prestação do serviço, ou seja, aqueles específicos e vinculados à atividade fim do Contribuinte. Assim, com base em seu objeto social, e na sua equiparação legal à estabelecimento industrial, entende que os serviços contratados junto à importadora são essenciais e necessários para sua atividade. A ausência dessa intermediação impediria a chegada dos veículos importados ao país;
- 12) Recorrente não faria jus a parte dos créditos de PIS pleiteados, decorrentes da utilização dos serviços prestados pela empresa contratada na realização de importações, pois, segundo ótica fiscal, o modelo de não cumulatividade criado para as contribuições sociais (PIS e COFINS) implica a apuração de créditos por hipóteses exaustivamente descritas na legislação e deve ter interpretação literal dos dispositivos legais que as definem.
- 13) Assevera, ainda quer a Constituição Federal, em seu artigo 195, §1222, acrescentado pela Emenda Constitucional n.º 42, de 19-12-2003, estabeleceu que "a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não cumulativas"
- 14) Ainda segundo a recorrente, "... a tese firmada pelo STJ não afasta a conclusão de que a intenção do legislador ordinário foi a de considerar, para efeitos de creditamento, apenas os elementos aplicados diretamente na fabricação do bem ou na prestação do serviço, ou seja, aqueles específicos e vinculados à atividade fim do Contribuinte, e não a todos os aspectos de sua atividade.”. (fl. 55 de 62 do Recurso Voluntário)
- 15) “(...) os serviços aduaneiros, dentre eles, os de comissário de despacho aduaneiro, armazenagem, seguro, movimentação de carga em recinto alfandegado, agentes de cargas e frete entre o porto ou aeroporto até o estabelecimento industrial, representam verdadeiros insumos no caso da atividade exercida pela ora Recorrente, pois sem os mesmos não seria possível

adquirir o principal item que lhe gera receita, que são os veículos importados.”.  
(fl. 55 de 62 do Recurso Voluntário)

**É o Relatório.**

## VOTO

Conselheiro Bernardo Costa Prates Santos, Relator

### **1. Da competência para julgamento do feito**

Com base no artigo 65, da Portaria MF nº 1.634, de 2023, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), este colegiado é competente para apreciar este feito.

### **2. Do conhecimento**

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, de forma que o conheço.

### **3. Preliminares**

#### **3.1 Nulidade da Revisão dos Pedidos de Compensação**

Requer, a recorrente que, preliminarmente, seja declarada a nulidade da revisão dos pedidos de compensação, já que efetuados fora do prazo decadencial de 5 (cinco) anos, de que trata o Art. 150, § 4º, do CTN. Sendo o tributo lançado por homologação no ano de 2011, a autoridade administrativa não poderia ter recomposto as respectivas bases de cálculo.

Conforme bem decidido pela DRJ/CTA, no Acórdão nº 06-68.425, para declarar a nulidade em processo administrativo fiscal, devem estar presentes as circunstâncias estabelecidas pelo art. 59 do Decreto nº 70.235/72: quais sejam:

“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.”

O que aqui se requer estaria restrito à competência do agente ou preterição do direito de defesa, ambas inexistentes no presente processo. Os termos e decisões foram exarados por agente competente e os recursos administrativos apresentados pela recorrente, demonstraram perfeita compreensão dos fatos contidos na decisão recorrida.

No recurso voluntário apresentado pela recorrente, vemos que há o enfrentamento de todas as razões adotadas no exame do pedido de compensação. Inexistindo qualquer das hipóteses

previstas no art. 10, acima reproduzido, não há que se falar em nulidade da decisão no exame do pedido de compensação.

As razões de se proceder à recomposição dos créditos e débitos de todo o ano de 2011, como demonstrado no despacho decisório da DRF/STS, fundamenta-se na necessidade de liquidez e certeza no deferimento do crédito a ser compensado pela contribuinte. Impõe-se, assim, à autoridade administrativa o procedimento de verificação dos fatos que possam eventualmente alterar ou mesmo anular o pedido. A forma como deve ser efetuado é exatamente a recomposição, para o período em questão, do que se tem como crédito, ante todos os débitos que possam anular quaisquer pretensões de compensação ou restituição.

Não se está afrontando a regra do prazo decadencial do Art. 150, § 4º, do CTN, pois não se trata de revisão com fins de lançamento, mas análise e decisão da manutenção ou alteração do quanto a ser efetivamente compensado. Tudo na forma do prazo previsto no §5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996:

“Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

(...)

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.”

A revisão do ato é pertinente com o que está previsto no art. 32 do Decreto nº 70.235/1972, que dispõe:

Art. 32 As inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os **erros de escrita ou de cálculos existentes na decisão poderão ser corrigidos de ofício** ou a requerimento do sujeito passivo. (g.n.)

Tem-se, pois, que a recomposição, com exame de todos os fatos referentes aos créditos e débitos, porventura existentes, é necessária para se ter a liquidez e certeza do que vier a ser decidido, mesmo que o aproveitamento dos créditos apurados se deem em períodos posteriores aos de apurações dos créditos requeridos. Não se pode autorizar o uso potestativo dos créditos alegados, se efetivamente não se puder provar que eles existem, o que se observa mediante a correta apropriação dos débitos e créditos das operações da recorrente e, assim, seus eventuais saldos remanescentes dessas apurações.

“Além de não haver permissão legal para a apropriação/apuração de créditos de períodos de apuração anteriores em períodos de apuração subsequentes, tal procedimento, se efetivado, inviabiliza a verificação da apuração dos créditos e o cumprimento das condições de aproveitamento de saldo de créditos mediante ressarcimento ou compensação. Além de não haver permissão legal para a apropriação/apuração de créditos de períodos de apuração anteriores em períodos de apuração subsequentes, tal procedimento, se efetivado, inviabilizaria

a verificação da apuração dos créditos e o cumprimento das condições de aproveitamento de saldo de créditos mediante ressarcimento ou compensação.”

Sem razão a recorrente, neste ponto, inexistente os fundamentos para a nulidade arguida pela recorrente em seu voluntário – itens 1 e 2 do Relatório. Assim voto por manter a apropriação dos créditos na forma conduzida pela delegacia de origem.

### **3.2 Nulidade legislação PIS e COFINS**

A legislação que rege a contribuição não cumulativa do PIS e COFINS, já que ao invés de estabelecer quais os setores poderiam utilizar o sistema de não cumulatividade, as Leis de nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, anteriores à Emenda Constitucional n.º 42/2003, elencaram as hipóteses não cumulativas da contribuição para o PIS e COFINS, aumentaram as alíquotas e estabeleceram créditos para as contribuições.

Considerando que a atividade do Fisco é vinculada e que por força do princípio da legalidade está obrigado a aplicar a lei sem investigar a validade jurídica de seu conteúdo. A análise da aplicação das leis ora questionadas, levaria necessariamente à avaliação da constitucionalidade da lei, o que não é possível nesta instância administrativa, por força do enunciado da Súmula CARF nº 02: De acordo com a Súmula CARF nº 2, este conselho não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

### **4. Da apropriação de créditos extemporâneos**

A RFB, através de seu auditor, teria ignorado detalhes da operação efetuada pela recorrente, quais sejam:

a) Segundo a recorrente, competiria exclusivamente ao importador contratado tomar as providências relativas ao desembaraço das mercadorias, e Como sujeito passivo da obrigação tributária a importadora contratada deverá efetuar o recolhimento dos tributos e registrar de forma contábil e fiscal as mercadorias desembaraçadas, emitindo inclusive nota fiscal de entrada das mercadorias, segregadas por adquirente;

b) Somente no envio ao adquirente da mercadoria, acompanhada das notas fiscais de simples remessa, a recorrente teria ciência dos valores pagos e, assim, poderia, durante suas apurações e registros, valer-se de saldos credores ou devedores. Esse rito de formalização estabelecido nos incisos II e III, art. 87, da IN 247/02, não permitiria a apropriação imediata dos custos envolvendo as despesas de importação;

De acordo com a recorrente, a real importadora deveria executar todas as providências relativas ao desembaraço das mercadorias de procedência estrangeira e, inclusive, efetuar, antes da saída da mercadoria da repartição, o pagamento dos tributos incidentes. Tais providências decorreriam do fato de que a contratada, embora operando por conta e ordem de terceiros, ao promover a entrada da mercadoria no território aduaneiro, torna-se contribuinte do imposto (inciso I, art. 104 do RA). Deixa, entretanto, de observar que, o adquirente de mercadoria

importada por sua conta e ordem torna-se responsável solidário pelo pagamento do imposto, tal como determina o inciso III, art. 106, do Decreto 6759/2009.

Outro fato importante, que ajuda a caracterizar a realidade das operações da recorrente e afastaria a argumentação de que desconheceria prazos e valores da importação efetivada, consta de seu contrato de importação por conta e ordem - assinado por importadora e adquirente. Onde destacamos o trecho já apresentado pela fiscalização, qual seja:

“4.1. Fica desde já estabelecido entre as partes que a CLIENTE deverá disponibilizar, quando determinado pela COTIA, **os recursos para que esta última possa efetuar o pagamento de todos os custos e despesas incidentes na importação, despacho aduaneiro e posterior remessa das mercadorias**, tais como, mas não exclusivamente, o licenciamento e desembaraço aduaneiro, armazenagem, **impostos incidentes na nacionalização**, taxas e emolumentos do DECEX, frete, seguros, corretagem, transportes, honorários do despachante, capatazias, demais encargos incorridos pela COTIA, Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM), Sindicato dos Despachantes Aduaneiros (SDA), tributos em geral e quaisquer outras.” (grifo nosso)

Uma das características da importação por conta e ordem é dada pelo Artigo 27 da Lei nº 10.637/2002, *verbis*:

“Art. 27. A operação de comércio exterior realizada mediante **utilização de recursos de terceiro** presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.” (grifo nosso)

Já do Regulamento Aduaneiro devemos destacar o art. 296, *verbis*:

“Art. 296. **Aplicam-se à pessoa jurídica adquirente de mercadoria de procedência estrangeira**, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora, **as normas de incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS**, sobre a receita bruta do importador. (grifo nosso)

Parágrafo único. Para fins de aplicação do disposto no caput, **presume-se por conta e ordem de terceiro a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos deste**, ou em desacordo com os requisitos e condições estabelecidos na forma da alínea “b” do inciso I do § 1º do art. 106.” (grifei)

Tais aspectos da legislação regente rechaçam os argumentos da recorrente de que a operação por ele contratada era de tal forma compartimentada que haveria lapso de tempo suficiente para impedir que soubesse, no momento do desembaraço, quais seriam essas despesas incorridas pela importadora. Mais, do acórdão nº 3402-011.164 de relatoria do Conselheiro Pedro Sousa Bispo, temos:

“PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. Quando o § 4º do art. 3º das Leis nº 10.833/03 e da Lei nº 10.637/02 fala em aproveitamento nos meses

subsequentes, não está se referindo a operação geradora de crédito que deveria ter sido informada em declarações de apresentação obrigatória ao Fisco e não foi informada à época própria. Está sim a se referir ao saldo de créditos devidamente escriturados nos respectivos períodos a que se referem, os quais, por serem superiores ao saldo de débitos do mesmo período, poderão então serem aproveitados em período subsequente. Interpretar a lei de maneira diversa, admitindo que o contribuinte possa aproveitar no futuro créditos referentes a operação geradora de crédito ocorrida em período pretérito sem retificar as correspondentes declarações/escriturações daquele período, subverteria todo o mecanismo da não cumulatividade das referidas contribuições. O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) retificadoras.”

Assim, independentemente de como teria se dado o arranjo entre as partes, o que definiria o momento no qual se deve efetuar a apropriação dos créditos pode ser extraído, também, da decisão de piso da DRJ/STS, cuja argumentação adotamos, mesmo que em parte:

“Isto porque, consoante o disposto no caput do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, c/c o §3º, ambos abaixo reproduzidos, o direito à apuração do crédito é devido pelo pagamento das contribuições não cumulativas, em razão da aplicação do art. 1º de citada lei, com a importação dos bens (adquiridos para revenda), sendo o valor do crédito determinado mediante a aplicação das alíquotas (previstas no art. 8º) sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, acrescido do valor do IPI, quando este for integrante do custo de aquisição.

“Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Regulamento)

(...)

§ 3º O crédito de que trata o caput será apurado mediante a aplicação das alíquotas previstas no art. 8º sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, na forma do art. 7º, acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição. (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015)”

Assim, em que pese o entendimento trazido pela interessada, de acordo com a legislação de regência da matéria, o dies a quo relativo ao direito ao crédito, no presente caso (importação de bens e serviços), é definido pela data em que as

importações formalmente ocorrem, ou seja, pela data de formalização de importação das mercadorias, consubstanciada por meio da Declaração de Importação.

Observe-se que existência/definição do dies a quo do direito ao crédito é extremamente necessária para que órgão administrativo possa realizar a fiscalização do exercício desse direito. Em outras palavras, uma vez que o direito ao crédito, como bem acentuado pela manifestante, está sujeito ao prazo quinquenal previsto no art. 1º do Decreto 20.910, de 1932, é de extrema importância que a data de sua obtenção esteja bem definida.”

Por último, temos decisões dessa corte – dentre as quais os acórdãos de nº 3302-014.501, 3302-014.651, 3002-002.821, que tratam do mesmo assunto e que determinam como deverão ser apropriados os créditos de PIS importação:

Acórdão nº 3402-011.727 – Relator do Voto Vencedor - Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares

“AUTO DE INFRAÇÃO. CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DAS DECLARAÇÕES. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. Quando o § 4º do art. 3º das Leis nº 10.833/03 e da Lei nº 10.637/02 fala que “O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”, não está se referindo a operação geradora de crédito que deveria ter sido informada em declarações de apresentação obrigatória ao Fisco e não foi informada à época própria. Está sim a se referir ao saldo de créditos devidamente escriturados nos respectivos períodos a que se referem, os quais, por serem superiores ao saldo de débitos do mesmo período, poderão então serem aproveitados em período subsequente. Interpretar a lei de maneira diversa, admitindo que o contribuinte possa aproveitar no futuro créditos referentes a operação geradora de crédito ocorrida em período pretérito sem retificar as correspondentes declarações/escriturações daquele período, subverteria todo o mecanismo da não cumulatividade das referidas contribuições. O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) retificadoras.”

Acórdão: 3301-013.902 – Relator Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe

“VERDADE MATERIAL. ÔNUS DA PROVA. DILIGÊNCIA. As alegações de verdade material devem ser acompanhadas dos respectivos elementos de prova. O ônus de prova é de quem alega. A busca da verdade material não se presta a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias à comprovação do crédito alegado para sua apreciação. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. PROVA. COMPROVAÇÃO. ART. 170 DO CTN. O direito à restituição/ressarcimento/compensação deve ser comprovado pelo

contribuinte, porque é seu o ônus. A prova, em vista dos requisitos de certeza e liquidez, conforme art. 170 do CTN. CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. PER/DCOMP. Somente é possível o aproveitamento de créditos extemporâneos ainda não escriturados, desde que acompanhados dos documentos comprobatórios e escriturados dentro do prazo prescricional de 5 anos, quando da apuração dos créditos e débitos das contribuições na EFD-Contribuições. Os créditos constantes em PER/DCOMP, nos termos da legislação, devem se referir a um único trimestre.”

A mera retificação de DCTF após despacho decisório, que não homologou o pedido de compensação sem apresentar documentos e livros contábeis, que efetivamente comprovem o crédito pleiteado, obrigatório se faz a aplicação da Súmula CARF nº 164: A retificação de DCTF após a ciência do despacho decisório que indeferiu o pedido de restituição ou que não homologou a declaração de compensação é insuficiente para a comprovação do crédito, sendo indispensável a comprovação do erro em que se fundamenta a retificação.

De todo o exposto, afastamos a pretensão de a recorrente apropriar-se do crédito não cumulativo do PIS importação, em momento posterior ao despacho da mercadoria importada para revenda. Assim afastadas as alegações contidas nos itens 2 a 9 do relatório.

## 5. Das glosas pelo serviço de importação

De acordo com a recorrente a fiscalização da RFB errou na exclusão dos créditos de PIS sobre os serviços da importadora, já que seriam utilizados como insumo. Segundo a recorrente, as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 não definem o que se pode considerar como insumos para fins de aproveitamento no sistema da não-cumulatividade de PIS e COFINS.

O presente julgamento fundamenta-se em jurisprudência do Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, cristalizado em decisão do Superior Tribunal de Justiça quando do julgamento, em sede de recursos repetitivos, do REsp nº 1.221.170/PR, que julgou como ilegais as Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004 ao firmar a seguinte tese: “O conceito de insumo deve ser aferido a luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.

Com a publicação do Parecer Normativo nº 5, de 2018, da Coordenação-Geral de Tributação (COSIT) da RFB, passou a ser adotada, no âmbito da RFB, a mesma tese fundamentada no REsp nº 1.221.170/PR. O fio condutor dos ressarcimentos de créditos pela não cumulatividade do PIS e da COFINS, gerados em operações no mercado interno e nas exportações, tem como fundamento o artigo 6º da Lei 10.833/2003, artigo 17 da Lei 11.033/2004 e art. 16 da Lei 11.116/2005.

Administrativamente a regulação se deu através da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11/10/2019 (DOU de 15/10/2019), e, posteriormente, a Instrução Normativa RFB nº

2.121, de 15/12/2022 (DOU de 20/12/2022), que revogou a IN RFB nº 1.911/2019. Definiu-se assim quais os bens e serviços seriam considerados essenciais ou relevantes e aqueles que não o seriam – com suporte nas leis 10.637, de 2002 e 10.833 de 2003.

O que vemos em decisões desse conselho é que, por não compor o produto final na revenda, a contratação de despachante aduaneiro é mera opção (**não essencial**) do contratante, que pode, caso queira, assumir por meio de seus prepostos a representação junto à Receita Federal no despacho aduaneiro, como dispõe o artigo 5º do Decreto 2.472/88. (grifei)

Entendemos que assim afastamos, também, os itens 11 a 15 do relatório.

### **Conclusão**

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

*Assinado Digitalmente*

**Bernardo Costa Prates Santos**

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil