



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



|                    |                                                      |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10845.721354/2017-60</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 3101-005.239 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 26 de agosto de 2026                                 |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                           |
| <b>RECORRENTE</b>  | CN AUTO COMÉRCIO DE PEÇAS E VEÍCULOS LTDA.           |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

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

Período de apuração: 01/12/2011 a 31/12/2011

MATÉRIAS NÃO PROPOSTAS NA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. PRECLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO EM SEDE DE RECURSO VOLUNTÁRIO.

O contencioso administrativo instaura-se com a impugnação/manifestação de inconformidade, que deve ser expressa, considerando-se preclusa a matéria que não tenha sido especificamente indicada ao debate. Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria nova não apresentada por ocasião da impugnação/manifestação de inconformidade.

NÃO CUMULATIVIDADE. IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM. COMPETÊNCIA DE APROPRIAÇÃO DO CRÉDITO. DATA DE EMISSÃO DA NOTA FISCAL.

Para fins de escrituração dos créditos da não cumulatividade das contribuições ao PIS e da COFINS, a regra é o crédito ser informado e apurado na competência (mês) em que ocorre a entrada da mercadoria no estabelecimento com a nota fiscal de entrada.

NÃO-CUMULATIVIDADE. ATIVIDADE COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 234.

Na atividade de comércio não é possível a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins com base no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, nos termos da Súmula CARF nº 234.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para determinar que a data a ser observada para apropriação do crédito é a data de emissão da nota fiscal de remessa (de entrada) emitida pelo importador por conta e ordem, nos termos do voto relator.

*Assinado Digitalmente*

**Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues – Relator**

*Assinado Digitalmente*

**Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente**

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Renan Gomes Rego, Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Marcelo Enk de Aguiar (substituto[a] integral), Luciana Ferreira Braga, Eduardo Gargiulo Ornelas Santiago, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Ramon Silva Cunha.

## RELATÓRIO

Por bem narrar os fatos ocorridos, adoto o relatório contido na decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (PR):

*Trata o presente processo dos pedidos de restituição (PER) e declarações de compensação eletrônicos (Dcomp) que se utilizaram de crédito de pagamento a maior de Cofins, no valor de R\$ 4.483.851,74, relativo ao período de apuração de dezembro de 2011.*

*O pleito da interessada foi analisado 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 (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 20, de 31 de março de 2017, constante às fls. 577 a 596 dos autos.*

*Referido Despacho Decisório, observa-se, analisou o crédito do pagamento a maior de dezembro de 2011, bem como os créditos de pagamentos a maior dos períodos de apuração de junho, agosto e outubro de 2011, tratados nos processos administrativos nº 10845.721351/2017-26, 10845.721352/2017-71 e 10845.721353/2017-15, respectivamente.*

No tocante ao crédito de pagamento a maior de Cofins relativo ao período de apuração de dezembro de 2011, a autoridade a quo reconheceu o direito creditório da contribuinte no valor de R\$ 734.044,94 e homologou as declarações de compensação vinculadas até o limite do crédito deferido.

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 consequência, 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 Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, e art. 15 da Lei nº 10.865, 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.

A interessada foi cientificada do despacho decisório em 12/04/2017 e apresentou, em 12/05/2017, 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 nos PER e Dcomp, bem como as conclusões do despacho decisório contestado.

No mérito, a interessada insurge-se, primeiramente, 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 subseqüentes 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 seqüência, 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 10865, 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 corretude dos procedimentos adotados.*

*Diante do exposto, a manifestante requer:*

- preliminarmente, que seja julgada procedente a preliminar de mérito apresentada, relativa a 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.*

*É o relatório.*

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (PR), por meio do Acórdão nº 06-68.430, de 18 de dezembro de 2019, decidiu, por unanimidade de votos,

considerar como não formulado o pedido de perícia e, no mérito, julgar improcedente a manifestação de inconformidade apresentada, mantendo-se integralmente o despacho decisório contestado, conforme entendimento resumido na seguinte ementa:

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Período de apuração: 01/12/2011 a 31/12/2011

PEDIDO DE PERÍCIA. REQUISITOS LEGAIS.

Considera-se não formulado o pedido de perícia que não atenda aos requisitos legais estabelecidos no processo administrativo fiscal.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS**

Período de apuração: 01/12/2011 a 31/12/2011

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DATA DE APROPRIAÇÃO. IMPORTAÇÃO DE BENS.

O aproveitamento de créditos extemporâneos das contribuições não cumulativas, do PIS/Pasep e da Cofins, no caso de importação de bens, deve ser realizado em relação às datas de registro das respectivas Declaração de Importação.

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

A possibilidade de apropriação de créditos sobre às 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.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

A recorrente CN AUTO Comércio de Peças e Veículos Ltda. interpôs Recurso Voluntário, reiterando os argumentos expostos na impugnação e pleiteando, em breve síntese, o seguinte:

*119. Precipuamente, a Recorrente requer que o Ilmo. Presidente desta Instância Julgadora se digne de receber o presente recurso no efeito suspensivo.*

*120. Ante a todo o exposto, quanto ao mérito, a Recorrente requer, pelos motivos aqui expostos, o provimento do presente Recurso Voluntário, de forma que seja reconhecido integralmente o seu direito creditório consistente no pagamento a maior da Cofins Dez/11, com a consequente homologação das compensações formuladas pelas correspondentes DCOMP's, tudo pela mais inteira e lúdima Justiça!*

É o relatório.

**VOTO**

Conselheiro **Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues**, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e cumpre com os requisitos formais de admissibilidade, devendo, por conseguinte, ser conhecido.

## **1 DA REAPURAÇÃO DOS CRÉDITOS DE COFINS-IMPORTAÇÃO, CONSIDERANDO COMO DATA BASE A DATA DE REGISTRO DA DI**

Conforme supra relatado, a fiscalização analisou conjuntamente os pedidos de restituição e declarações de compensação cujos créditos abrangem pagamentos a maior de COFINS, nos períodos de apuração de junho, agosto, outubro e dezembro de 2011, e verificou que a recorrente apropriou créditos oriundos da importação de bens para revenda, considerando a data constante das notas fiscais de saída emitidas pela importadora por conta e ordem, e não a data do registro da Declaração de Importação, conforme estabelece os artigos 3º e 4º da Lei nº 10.865/04, combinados com §1º do artigo 3º da Lei nº 10.833/03. Diante disto, procedeu aos ajustes da seguinte forma:

*Tendo em vista que a contribuinte adotou sistemática diferente daquela que se entende como compatível com a legislação de regência, sobre a tabela apresentada por ela, na qual discriminou os veículos vendidos vinculados aos registros de importação, foi aplicado filtro sob a forma de "tabela dinâmica" extraindo-se as DI's pela data de seu registro (tabela 1).*

*Ao se confrontarem os valores de Pis e Cofins-Importação, assumindo como data de aquisição de crédito o registro da DI, não foram encontradas divergências de valores, sendo considerados como créditos especiais (linha 11) os constantes nas DI's registradas no Siscomex.*

*Dessa sistemática aplicada, revelou-se que os créditos apurados nas DI's foram divergentes dos registrados nos Dacon's, conforme tabela 4.*

| COFINS | DI'S<br>SISCOMEX | DI'S<br>CONTRIB | CREDITOS<br>DIFERENCIADOS | AJUSTE       | GLOSA        | DIFERENÇA<br>A MAIOR |
|--------|------------------|-----------------|---------------------------|--------------|--------------|----------------------|
| jun    | 1.122.788,41     | 1.123.773,73    | 1.068.180,49              | 1.122.788,41 | 0,00         | 54.607,92            |
| ago    | 1.121.217,77     | 1.121.217,90    | 1.147.563,34              | 1.121.217,77 | 26.345,57    |                      |
| out    | 867.425,87       | 867.425,96      | 990.898,49                | 867.425,87   | 123.472,62   |                      |
| dez    | 684.271,49       | 565.606,20      | 3.131.814,66              | 684.271,49   | 2.447.543,17 |                      |

*Deve ser mencionado que, nos meses em que o crédito encontrado foi menor do que o constante no Dacon, ele foi glosado e, no mês em que houve apuração de crédito maior do que o registrado, o valor maior é que foi considerado.*

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente sustenta que “[s]e a Fiscalização tivesse ajustado TODAS as apurações de 2011, ao invés de somente ALGUMAS, teria constatado facilmente que além da “Diferença a Maior” apurada em Jun/11, em todos os demais meses do ano-calendário de 2011, seria de igual forma, apurada “diferença a maior”, “crédito” esse que

*deveria ter sido considerado nos períodos subseqüente, à semelhança do procedimento adotado pela própria fiscalização em relação ao mês de Jun/11”.*

Para corroborar o alegado, apresenta os seguintes argumentos:

*26. Isto posto, e tomando como exemplo o ocorrido no mês de Nov/11, temos que:*

*(a) de acordo com a apuração feita pela Fiscalização através do sistema Siscomex, foram realizadas importações que geraram crédito de Cofins-Importação no valor de R\$ 2.816.011,26 (Fl. 70):*

| DI | DATA       | NCM        | ncmposição |                     |                   |              |
|----|------------|------------|------------|---------------------|-------------------|--------------|
|    |            |            | COFINS     | PIS                 | BC                |              |
|    | 1122741539 | 2011-11-01 | 8704       | 103.405,17          | 21.542,74         | 1.077.137,26 |
|    | 1122741156 | 2011-11-01 | 8704       | 114.493,44          | 23.852,80         | 1.192.640,16 |
|    | 1122740079 | 2011-11-01 | 8703       | 183.598,84          | 38.249,75         | 1.912.488,14 |
|    | 1122739577 | 2011-11-01 | 8703       | 122.399,23          | 25.499,83         | 1.274.992,09 |
|    | 1122739186 | 2011-11-01 | 8704       | 115.394,40          | 24.040,50         | 1.202.025,08 |
|    | 1122734540 | 2011-11-01 | 8704       | 115.394,40          | 24.040,50         | 1.202.025,08 |
|    | 1122726750 | 2011-11-01 | 8703       | 121.609,26          | 25.335,26         | 1.266.763,27 |
|    | 1122725240 | 2011-11-01 | 8704       | 114.493,44          | 23.852,80         | 1.192.640,16 |
|    | 1122363712 | 2011-11-01 | 8704       | 112.138,12          | 23.362,10         | 1.168.105,52 |
|    | 1122245973 | 2011-11-01 | 8703       | 119.835,05          | 24.965,63         | 1.248.281,94 |
|    | 1122158302 | 2011-11-01 | 8704       | 155.452,19          | 32.385,87         | 1.619.293,80 |
|    | 1122156156 | 2011-11-01 | 8703       | 116.242,76          | 24.217,24         | 1.210.862,24 |
|    | 1122149079 | 2011-11-01 | 8704       | 104.994,95          | 21.873,94         | 1.093.697,55 |
|    | 1122028140 | 2011-11-01 | 8704       | 44.339,04           | 9.237,29          | 461.865,11   |
|    | 1122026163 | 2011-11-01 | 8704       | 91.219,15           | 19.003,99         | 950.199,62   |
|    | 1122024560 | 2011-11-01 | 8703       | 110.657,73          | 23.053,69         | 1.152.684,82 |
|    | 1121915282 | 2011-11-01 | 8704       | 91.203,83           | 19.000,79         | 950.040,00   |
|    | 1121817051 | 2011-11-01 | 8704       | 145.911,22          | 30.398,16         | 1.519.908,74 |
|    | 1121702270 | 2011-11-01 | 8704       | 109.501,64          | 22.812,84         | 1.140.642,15 |
|    | 1121700120 | 2011-11-01 | 8704       | 109.501,64          | 22.812,84         | 1.140.642,15 |
|    | 1121529986 | 2011-11-01 | 8704       | 109.536,59          | 22.820,12         | 1.141.006,29 |
|    | 1121518402 | 2011-11-01 | 8704       | 109.309,05          | 22.772,71         | 1.138.636,05 |
|    | 1121434098 | 2011-11-01 | 8704       | 109.144,39          | 22.738,41         | 1.136.920,85 |
|    | 1121329626 | 2011-11-01 | 8704       | 109.455,66          | 22.803,26         | 1.140.163,26 |
|    | 1121226908 | 2011-11-01 | 8702       | 24.979,85           | 5.204,13          | 260.207,15   |
|    | 1121120310 | 2011-11-01 | 8702       | 25.582,38           | 5.329,66          | 266.483,51   |
|    | 1120895113 | 2011-11-01 | 8702       | 5.182,98            | 1.079,78          | 53.989,59    |
|    | 1120895113 | 2011-11-01 | 8704       | 21.034,86           | 4.382,26          | 219.113,40   |
|    |            |            |            | <b>2.816.011,26</b> | <b>586.668,89</b> |              |

*(b) no DACON de Nov/11 (Doc. 02) foi aproveitado crédito de apenas R\$ 1.623.474,17;*

**Ficha 16B – Apuração dos Créditos da Cofins – Importação  
Regime Não-Cumulativo**

| Discriminação                                                                                                                | Vinculados à Receita         |                                  |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------|----------------------------------|
|                                                                                                                              | Tributada no Mercado Interno | Não Tributada no Mercado Interno |
| <b>APURAÇÃO DE OUTROS CRÉDITOS</b>                                                                                           |                              |                                  |
| 11. Créditos Calculados a Aliquotas Diferenciadas                                                                            | 1.623.474,18                 | 0,00                             |
| 12. Créditos Calculados por Unidade de Medida de Produto                                                                     | 0,00                         | 0,00                             |
| 13. Crédito Presumido Relativo a Estoque de Abertura – Alcool, Inclusive para Fins Carburantes (Lei nº 11.727/2008, art. 10) | 0,00                         | 0,00                             |
| 14. Créditos da Atividade Imobiliária                                                                                        | 0,00                         | 0,00                             |
| 15. Outros Créditos a Descontar                                                                                              | 0,00                         | 0,00                             |
| 16. Ajustes Positivos de Créditos                                                                                            | 0,00                         | 0,00                             |
| 17. (-) Ajustes Negativos de Créditos                                                                                        | 0,00                         | 0,00                             |
| 18. TOTAL DE CRÉDITOS APURADOS APÓS AJUSTES                                                                                  | 1.623.474,18                 | 0,00                             |

*(c) comparando o crédito apurado pela Fiscalização (R\$2.816.011,26) e o crédito descontado pela ora Recorrente (R\$1.623.474,18), constata-se facilmente que a fiscalização deixou de considerar nos períodos seguintes “um crédito a maior do que o registrado” (em suas próprias palavras) de R\$ 1.238.290,75, o qual conforme abaixo restará demonstrado, foi aproveitado pela Recorrente em Dez/11 (justamente o mês que houve a glosa) quando as Notas Fiscais de Remessa foram recebidas, juntamente com os veículos, em seu estabelecimento.*

27. Assim, não se atentou a Fiscalização para o fato de que ao reapurar os créditos de Cofins-Importação, considerando como data base a data de Registro da DI, deveria ter estendido os trabalhos para todo o ano-calendário de 2011, com isso, restaria comprovado que o crédito aproveitado a menor em determinado mês (DACon x Siscomex) foi aproveitado nos meses seguintes, logo, a glosa não poderia ter sido realizada.

28. Do exposto, conforme já confirmado pela fiscalização, temos que não existem diferenças entre o montante do crédito de Cofins-Importação aproveitado pela Recorrente e o montante por ela (fiscalização) apurado; e sim, o que temos aqui é uma divergência de entendimento acerca do período em que o crédito de Cofins-Importação pode ser aproveitado, ou seja, a diferença que gerou a glosa dos créditos estritamente temporal e deve ser cancelada, sob pena de enriquecimento ilícito por parte do Estado, conforme abaixo restará detalhadamente demonstrado.

É o que passo a apreciar.

Inicialmente, sem adentrar no mérito da alegação, verificamos que tais argumentos só foram trazidos em sede de Recurso Voluntário, inexistindo qualquer manifestação neste sentido em sede de manifestação de inconformidade e, por conseguinte, não houve qualquer apreciação do tema pelo v. acórdão recorrido.

Neste cenário, não tendo sido a matéria objeto de impugnação, considera-se não impugnada, nos termos dos artigos 16, inciso III, e 17 do Decreto nº 72.235/72:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

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

Diante disto, voto por não conhecer deste tópico do Recurso Voluntário, por tratar de matéria que não foi objeto de manifestação de inconformidade, considerando-se, por conseguinte, não impugnada, situação na qual encontra-se preclusa a possibilidade de contestação em sede de recurso.

De qualquer forma, merece destaque apenas que, ao apreciar o direito creditório pleiteado, a fiscalização analisou os créditos devidos com base no registro da Declaração de Importação, realizando *sponte propria* os devidos ajustes em relação aos períodos fiscalizados conjuntamente. Por sua vez, o que pleiteia a recorrente é o aproveitamento de créditos relativos a outros períodos (ou seja, de forma extemporânea), o que foi objeto de análise pela D. DRJ e também será apreciado no presente voto.

## 2 DO PROCEDIMENTO ADOTADO PELA RECORRENTE

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente reitera que, em relação aos créditos de Cofins-Importação originados de suas importações de veículos, todas elas realizadas na modalidade por conta e ordem de terceiros, somente aproveita tais créditos no mês em que os veículos ingressam em seu estabelecimento, o que em alguns casos é posterior ao mês do desembaraço aduaneiro e conseqüentemente da data de registro da Declaração de Importação.

Colaciona notas fiscais, legislação, instruções normativas e orientações da Receita Federal, para corroborar sua alegação de que “os créditos de PIS-Importação, Cofins-Importação e IPI originários de importações realizadas sob a modalidade por conta e ordem de terceiros devem ser apropriados somente quando do recebimento da Nota Fiscal de Remessa (Saída) emitida pelo Importador, quando se encerra todo o processo”.

Para contestar a conclusão adotada pela fiscalização e pelo v. acórdão recorrido, ainda apresenta os seguintes argumentos:

*[...] na visão dos ilustres julgadores da DRJ, a Recorrente ao receber a Nota Fiscal de Remessa emitida pelo Importador, com as informações dos impostos e contribuições originados na importação, deveria aproveitar os créditos de IPI no mês desse recebimento e deveria retificar as apurações do PIS e da Cofins para incluir os créditos dessas contribuições pagos na importação pelo Importador; e, conseqüentemente, deveria retificar os DACONS e as DCTFs e pleitear a restituição dos valores pagos a maior.*

*50. Com o procedimento defendido pela DRJ, em todos os meses, todos, a ora Recorrente deveria retificar suas apurações de PIS e Cofins para incluir o PIS e a Cofins-Importação atrelados as mercadorias que somente entraram em seu estoque nos meses seguintes ao do registro da DI! Na grande maioria das importações por conta e ordem de terceiros, a mercadoria é remetida nos meses subsequentes ao do desembaraço aduaneiro. Para os casos em que a mercadoria é remetida ao adquirente dentro do próprio mês do registro da DI, não há que se falar em divergência*

*51. Ora Ilmos. Conselheiros, beira o ilógico, pois o crédito do PIS e Cofins-Importação seria aproveitado em instante ANTERIOR ao da entrada física da correspondente mercadoria importada. Ou seja, por essa tese, o crédito deve ser aproveitado antes do ingresso da mercadoria no estoque da adquirente. E se a mercadoria não for entregue? Retifica-se novamente e estorna o crédito aproveitado?*

*52. Em que pese o respeito à essa decisão, a mesma não deve prosperar, pois ao que tudo indica, trata a operação de importação por conta e ordem como sendo uma operação de importação direta, onde o contribuinte é o responsável por todas as etapas do processo de importação, o que não ocorre no caso em análise, onde a responsabilidade pelo processo é do Importador contratado e cujo*

*encerramento somente acontece na emissão da Nota Fiscal de Remessa, sendo nesse instante que o adquirente pode se apropriar os créditos de PIS e Cofins-Importação nos termos do artigo 18 da própria Lei 10.865/047.*

*53. E o encomendante somente pode apurar esse crédito quando receber a correspondente mercadoria acompanhada da Nota Fiscal de Remessa emitida pelo Importador, a qual, como já visto, encerra todo o processo e contém as informações da importação, inclusive os impostos e contribuições pagos (IPI, PIS-Importação, Cofins-Importação e ICMS).*

*54. Ou seja, nas operações de importação por conta e ordem de terceiros, a apuração e aproveitamento dos créditos de PIS e Cofins-Importação somente podem ser materializados no mundo fenomênico quando do recebimento da Nota Fiscal de remessa emitida pelo Importador, pois é nesse instante que ocorre a transmissão do bem importado com todas as informações que permitem o exercício do direito ao crédito e encerram o processo.*

*55. Antes do recebimento das mercadorias importadas, as mesmas, juntamente com os impostos a elas atreladas, devem ficar registrados no balanço da Importadora, em contas segregadas, até que ocorra a emissão da Nota Fiscal de remessa (saída), conforme determina a legislação fiscal acima mencionada.*

*56. Tanto é assim, que, como já dito, o IPI somente pode ser aproveitado a partir da data de registro dessa Nota Fiscal de remessa, pois é nesse instante que o adquirente tem conhecimento do valor do IPI pago na importação pelo Importador.*

*57. Se nas operações de importação por conta e ordem o IPI somente pode ser aproveitado com base na Nota Fiscal de Remessa do Importador, o mesmo procedimento deve ser aplicado para o PIS e Cofins-Importação, como bem entendeu a RFB ao publicar em seu website a seguinte orientação:*

*Da mesma forma que ocorre com a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação, o adquirente poderá aproveitar, se houver, o crédito de IPI originário da operação de importação, que tenha sido informado na nota fiscal de saída emitida pelo importador, tendo o adquirente como destinatário, na forma estabelecida no artigo 87 da IN SRF nº 247/02.*

*58. Ademais, temos que esse procedimento é adotado em razão da impossibilidade prática do adquirente da mercadoria (ora Recorrente) apurar o valor da base de cálculo do PIS e Cofins-Importação pago no desembaraço aduaneiro na data da emissão da Declaração de Importação, pois como visto, esse cálculo é todo efetuado pela Importadora, que quando da emissão da sua Nota Fiscal de Remessa, informa todos os impostos e contribuições pagos e que poderão ser aproveitados pela adquirente.*

*59. Do exposto, temos que o direito ao crédito do PIS e Cofins-Importação, nas operações de importação por conta e ordem de terceiros somente pode ser*

*exercido a partir do recebimento da Nota Fiscal de Remessa emitida pelo Importador, na qual deverão estar discriminados os valores efetivamente pagos.*

*60. Prevalecendo esse entendimento, deverá ser reconhecido integralmente o direito creditório consistente no pagamento a maior da Cofins de Dez/11, bem como, homologadas todas as compensações realizadas até o limite desse crédito.*

É o que passo a apreciar.

A controvérsia cinge-se em determinar a data correta de apropriação do crédito decorrente da importação de bens, se na data do registro da declaração de importação, conforme entendido pela fiscalização e pelo v. acórdão recorrido, ou na data de emissão da nota fiscal de remessa (de entrada) emitida pelo importador por conta e ordem, conforme adotado pela recorrente.

Segundo o Guia Prático da EFD-Contribuições (Versão 1.35: Atualização em 18/06/2021), em operação de importação, o documento base para a escrituração da entrada da mercadoria no estoque é a nota fiscal de entrada (NF-e), no registro C100 do Bloco C:

***Registro C100: Documento - Nota Fiscal (Código 01), Nota Fiscal Avulsa (Código 1B), Nota Fiscal de Produtor (Código 04), NF-e (Código 55) e NFC-e (Código 65).***

*Registro com estrutura, campos e conteúdo definidos e constantes no Leiaute da Escrituração Fiscal Digital – EFD (ICMS e IPI), instituído pelo Ato COTEPE/ICMS nº 9, de 12 de abril de 2008, disponível no portal de serviços (SPED) da página da Secretaria da Receita Federal do Brasil na Internet, no endereço <sped.rfb.gov.br>.*

***Este registro deve ser gerado para cada documento fiscal código 01, 1B, 04, 55 e 65 (NFC-e), registrando a entrada ou saída de produtos ou outras situações que envolvam a emissão dos documentos fiscais mencionados, representativos de receitas auferidas, tributadas ou não pelo PIS/Pasep ou pela Cofins, bem como de operações de aquisições e/ou devoluções com direito a crédito da não cumulatividade.***

***Não devem ser informados documentos fiscais que não se refiram a operações geradoras de receitas ou de créditos de PIS/Pasep e de Cofins.***

*Para cada registro C100, obrigatoriamente deve ser apresentado, pelo menos, um registro C170, exceto em relação aos documentos fiscais referentes à nota fiscal cancelada (código “02” ou “03”), Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) denegada (código “04”) ou numeração inutilizada (código “05”), os quais não devem ser escriturados os registros*

*filhos de C100.*

Ainda no Bloco C, o registro C120 é utilizado para complementar as informações de operação de importação documentadas pela nota fiscal de entrada escriturada no C100:

***Registro C120: Complemento do Documento - Operações de Importação (Código 01)***

***Este registro tem por objetivo informar detalhes das operações de importação, que estejam sendo documentadas pela nota fiscal escriturada no registro C100 (registro individualizado de documentos códigos 1, 1B, 04 e 55 - NF-e), quando o campo IND\_OPER for igual a “0” (zero), indicando operação de entrada e que no registro filho C170 conste***

*CST\_PIS ou CST\_COFINS gerador de crédito (CST 50 a 56), bem como conste no registro C170 CFOP próprio de operações de importação (CFOP iniciado em 3).*

O Bloco M do EFD-Contribuições consolida as informações por estabelecimento do Bloco C e centraliza a apuração da Contribuição e Crédito do PIS/Pasep e da Cofins.

Somente no caso em que a pessoa jurídica não registrar nos C100, C120 e C170, é que o registro da importação deve ser realizado no registro F100 - Demais Documentos e Operações Geradoras de Contribuição e Créditos, pelos dados da declaração de importação:

***Registro F100: Demais Documentos e Operações Geradoras de Contribuição e Créditos***

***Deverão ser informadas no Registro F100 as demais operações que, em função de sua natureza ou documentação, não sejam passíveis de serem escrituradas em registros próprios dos Blocos A, C, D e F.***

***Devem ser informadas no registro F100 as operações representativas das demais receitas auferidas, com incidência ou não das contribuições sociais, bem como das demais aquisições, despesas, custos e encargos com direito à apuração de créditos das contribuições sociais, que devam constar na escrituração do período, tais como:***

- Receitas Financeiras auferidas no período;
- Receitas auferidas de Juros sobre o Capital Próprio;
- Receitas de Aluguéis auferidas no período;
- Montante do faturamento atribuído a pessoa jurídica associada/cooperada, decorrente da produção entregue a sociedade cooperativa para comercialização, conforme documento (extrato, demonstrativo, relatório, etc) emitido pela sociedade cooperativa;
- Outras receitas auferidas, operacionais ou não operacionais, não vinculadas à emissão de documento fiscal específico;
- Despesas de Aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa;
- Contraprestações de Arrendamento Mercantil;
- Despesa de armazenagem de mercadorias;
- Receitas e operações com direito a crédito, vinculadas a consórcio, contratos de longo prazo, etc., cujos documentos que a comprovem ou validem não sejam notas fiscais, objeto de relacionamento nos Blocos A, C ou D;
- ***aquisição de bens e serviços a serem utilizados como insumos, com documentação que não deva ser informada nos Blocos A, C e D;***
- ***Operações de importação de mercadorias para revenda ou produtos a serem utilizados com insumos, quando a apropriação dos créditos ocorrer amparada pela DI (na competência do desembaraço aduaneiro) e não pela entrada da mercadoria com a nota fiscal correspondente;***

Da leitura acima, portanto, para fins de escrituração das contribuições, a regra é o crédito ser informado e apurado na competência (mês) em que ocorre a entrada da mercadoria no estabelecimento com a nota fiscal de entrada.

Na maioria dos casos, o registro da declaração de importação e a emissão da nota fiscal de entrada ocorrem no mesmo mês, inexistindo divergência: a apuração e o crédito ficam na mesma competência.

Quando ocorre competência distinta, por exemplo, se o registro da declaração de importação ocorreu no final do mês (exemplo: 30 de julho) e a emissão da Nota Fiscal de Entrada/chegada da mercadoria ocorrer no mês seguinte (exemplo: 01 de agosto), a apropriação do crédito na EFD-Contribuições é escriturada no mês de agosto (mês da nota fiscal de entrada que acobertou o documento no Bloco C).

Assim, o procedimento adotado pela recorrente foi correto, não havendo de se falar em apropriação extemporânea dos créditos quando a recorrente utiliza a data de emissão da nota fiscal de entrada emitida pelo importador por conta e ordem, razão pela qual voto por dar provimento ao recurso neste tópico.

### **3 DA GLOSA DO CRÉDITOS PERTINENTES AOS SERVIÇOS PRESTADOS PELA EMPRESA COTIA SERVIÇOS E COMÉRCIO S.A. – ESSENCIALIDADE**

Neste tópico, após tecer consideração acerca do princípio e da técnica da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e da COFINS, a recorrente sustenta que *“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”*.

Alega que *“nos termos do artigo 9º, inciso IX, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, equipara-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por encomenda ou por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora”,* o que seria exatamente o caso da recorrente, *“que se utiliza dos serviços prestados pela empresa COTIA VITÓRIA SERVIÇOS E COMÉRCIO S.A. para realizar toda operação de importação, bem como os serviços aduaneiros para o desembaraço do bem importado e o seu regular ingresso no estabelecimento da Sociedade CN Auto S.A”*.

Diante disto, defende que, na qualidade de estabelecimento industrial, os serviços prestados pela empresa COTIA VITÓRIA SERVIÇOS E COMÉRCIO S/A são essenciais e necessários para a atividade da ora Recorrente, pois sem essa intermediação os veículos importados não chegariam ao País e muito menos ao seu estabelecimento comercial.

Destaca que *“ao importar veículos do exterior, a Recorrente perde a característica de estritamente comercial e recebe o “status” de industrial, pois é a responsável por toda a adaptação que o veículo deve receber para poder circular em território nacional, o que no mercado é conhecido como predelivery inspection”,* bem como, *“que 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”.*

Para corroborar suas alegações, colaciona, ainda, jurisprudência administrativa e despacho decisório proferido em outro processo administrativo no qual a recorrente figura como parte, em que os serviços tomados pela empresa Cotia foram aceitos como insumos.

É o que passo a apreciar.

Novamente, independentemente do entendimento pessoal deste julgador e apesar dos pertinentes argumentos tecidos pela recorrente, recentemente, este e. CARF editou a Súmula nº 234, cuja observância é obrigatória pelos Conselheiros do CARF, *ex vi* do art. 123, §4º do Regimento Interno do CARF (RICARF), nos seguintes termos:

Na atividade de comércio não é possível a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins com base no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Cumprе destacar que a equiparação da empresa à estabelecimento industrial, para fins da legislação do Imposto sobre Produto Industrializado – IPI, não transforma a recorrente em industrial para fins de aproveitamento dos créditos da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e da COFINS, uma vez que a empresa exerce atividade estritamente comercial.

Por tais razões, voto por negar provimento ao recurso também neste tópico.

### CONCLUSÃO

Por todo exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações que não foram objeto de manifestação de inconformidade. Na parte conhecida, voto por dar-lhe parcial provimento para o fim de reconhecer que, para fins de apropriação dos créditos da não cumulatividade das contribuições ao PIS e da COFINS, o procedimento adotado pela recorrente foi correto, não havendo de se falar em apropriação extemporânea dos créditos quando a recorrente utiliza a data de emissão da nota fiscal de entrada emitida pelo importador por conta e ordem.

*Assinado Digitalmente*

**Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues**