



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



<b>PROCESSO</b>	<b>11080.728406/2012-76</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3201-012.300 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	31 de janeiro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	SERRA MORENA CORRETORA LTDA.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2010

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. PRODUÇÃO OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

No contexto da não cumulatividade das contribuições sociais, consideram-se insumos os bens e serviços adquiridos que sejam essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, observados os demais requisitos da lei.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA. FRETE.

Geram direito ao desconto de créditos das contribuições não cumulativas os bens adquiridos para revenda, abarcando o valor do frete pago pelo contribuinte nessa aquisição, mas desde que tal valor esteja incluído na nota fiscal de aquisição, não alcançando, entretanto, o serviço de transporte prestado, de forma autônoma, por transportador domiciliado no País.

CRÉDITO. ARMAZENAGEM. GASTOS COM ALUGUEL DE PRÉDIOS. POSSIBILIDADE.

Geram direito ao desconto de créditos das contribuições não cumulativas os gastos com aluguéis de prédios utilizados para armazenagem, na compra/importação, de grãos destinados à revenda, observados os demais requisitos da lei.

CRÉDITO. FRETE. AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO TRIBUTADOS. POSSIBILIDADE.

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços,

registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições. (Súmula CARF nº 188)

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

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2010

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. PRODUÇÃO OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

No contexto da não cumulatividade das contribuições sociais, consideram-se insumos os bens e serviços adquiridos que sejam essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, observados os demais requisitos da lei.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA. FRETE.

Geram direito ao desconto de créditos das contribuições não cumulativas os bens adquiridos para revenda, abarcando o valor do frete pago pelo contribuinte nessa aquisição, mas desde que tal valor esteja incluído na nota fiscal de aquisição, não alcançando, entretanto, o serviço de transporte prestado, de forma autônoma, por transportador domiciliado no País.

CRÉDITO. ARMAZENAGEM. GASTOS COM ALUGUEL DE PRÉDIOS. POSSIBILIDADE.

Geram direito ao desconto de créditos das contribuições não cumulativas os gastos com aluguéis de prédios utilizados para armazenagem, na compra/importação, de grãos destinados à revenda, observados os demais requisitos da lei.

CRÉDITO. FRETE. AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO TRIBUTADOS. POSSIBILIDADE.

È permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições. (Súmula CARF nº 188)

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2010

AUTOS DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Tendo os autos de infração sido lavrados por autoridade competente, devidamente fundamentados e com observância do amplo direito de defesa, afasta-se a alegação de nulidade do lançamento de ofício.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2010

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CRÉDITO UTILIZADO EM RESSARCIMENTO OU COMPENSAÇÃO. ABATIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Tratando-se de créditos utilizados em pedidos de ressarcimento e/ou em declarações de compensação, tratados em outros processos administrativos, eles não podem ser considerados para abater os débitos apurados em auditoria fiscal.

CRÉDITO. RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO.

Somente podem ser objeto de ressarcimento/compensação os créditos relacionados a operações no Mercado Interno Não Tributado e na Exportação, uma vez que, em relação às operações no Mercado Interno Tributado, os créditos correspondentes somente podem ser utilizados para o desconto dos débitos devidos no período na apuração escritural das contribuições, salvo se houver diferença de alíquota entre a importação e a revenda no mercado interno.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos: (i) por unanimidade de votos, para reverter as glosas de créditos relativos a (i.1) bens e serviços adquiridos, devidamente tributados pelas contribuições, e utilizados como insumos na prestação de serviços, sendo que, que somente podem ser objeto de ressarcimento/compensação os créditos relacionados a operações no Mercado Interno Não Tributado e na Exportação, uma vez que, em relação às operações no Mercado Interno Tributado, os créditos correspondentes somente podem ser utilizados para o desconto dos débitos devidos no período na apuração escritural das contribuições, salvo se houver diferença de alíquota entre a importação e a revenda no mercado interno, (i.2) despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pelas contribuições não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições, (i.3) frete pago na aquisição de bens para revenda incluído na nota fiscal de aquisição, e (i.4) gastos com aluguéis de prédios utilizados para armazenagem, na compra/importação, de grãos destinados à revenda, observados os demais requisitos da lei,

mesmo se tratando de bem não sujeito à tributação; e (ii) por voto de qualidade, para manter a glosa de créditos relativos aos fretes na aquisição de bens adquiridos para revenda não incluídos nas notas fiscais de aquisição, vencidos, nesse item, os conselheiros Flávia Sales Campos Vale, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow e Fabiana Francisco de Miranda, que revertiam a glosa.

Sala de Sessões, em 31 de janeiro de 2025.

*Assinado Digitalmente*

**Hélcio Lafetá Reis** – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Enk de Aguiar, Flávia Sales Campos Vale, Luiz Carlos de Barros Pereira (substituto), Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Fabiana Francisco de Miranda e Hélcio Lafetá Reis (Presidente). Ausente a conselheira Bárbara Cristina de Oliveira Pialarissi, substituída pelo conselheiro Luiz Carlos de Barros Pereira.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte acima identificado em face da decisão da Delegacia de Julgamento (DRJ) que julgou improcedente a Impugnação apresentada em contraposição aos autos de infração, lavrados para se exigirem parcelas das contribuições PIS/Cofins não cumulativas.

De acordo com o Relatório de Ação Fiscal (RAF), a partir de auditoria realizada na escrita fiscal do contribuinte, glosaram-se créditos das contribuições decorrentes de dispêndios relativos a (i) serviços não enquadráveis no conceito de insumo (expurgo de matérias primas, limpeza de armazéns, serviços de supervisão e controle, dentre outros identificados no Anexo I do relatório), por não se utilizarem na produção, (ii) produtos químicos não utilizados na produção e (iii) armazenagem e frete na aquisição de produtos sujeitos à alíquota zero, identificados no Anexo II do relatório.

Na Impugnação, o contribuinte requereu o reconhecimento da nulidade dos autos de infração, por falta de fundamentação legal das glosas de créditos, ou o seu cancelamento ou, ainda, a realização de ajustes nos saldos credores, aduzindo o seguinte:

a) trata-se de empresa que atua no ramo de comercialização, importação, exportação de produtos agrícolas, prestação de serviços na condição de Operadora Portuária, prestação de serviços de armazenagem, carga e descarga de produtos, inclusive com beneficiamento para posterior comercialização;

b) por se tratar de produtos de origem agrícola destinados, principalmente, à alimentação humana, eles demandam constantes e rigorosos serviços de expurgo e limpeza nos

locais de armazenagem, assim como nos meios de transporte, inclusive com agentes químicos apropriados;

c) cabe à empresa terceirizada e especializada o encargo de supervisão, controle, limpeza, conservação, manutenção dos locais de armazenagem e dos meios de transporte;

d) em sua atividade, a empresa opera um complexo conjunto de equipamentos, tais como guindastes, silos, esteiras/pontes etc., todos eles necessários à prestação de serviços dirigidos a terceiras empresas (operadora portuária), equipamentos que são movidos por energia elétrica, óleo diesel ou outro combustível;

e) o processo operacional da empresa não pode ser comparado ao de uma empresa comercial típica que apenas compra suas mercadorias já acomodadas em caixas lacradas, sem necessidade de quaisquer custos adicionais;

f) a empresa atua também como operadora portuária em portos no sul do País, correspondendo todos os seus custos a insumos utilizados em serviços;

g) não há dentre os insumos adquiridos quaisquer bens, mas apenas serviços, todos suportados pelo Impugnante;

h) havia saldo credor originado de créditos vinculados a importações suficientes para absorver as pretensas glosas, não havendo nada a exigir de tributos.

A Delegacia de Julgamento (DRJ) manteve os créditos tributários lançados, tendo o acórdão sido ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

A falta ou a insuficiência no recolhimento da COFINS devida enseja o lançamento de ofício com os acréscimos legais.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

A falta ou a insuficiência no recolhimento da PIS/Pasep devido enseja o lançamento de ofício com os acréscimos legais.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

NULIDADE.

Não há falar de nulidade quando a exigência fiscal foi lavrada por pessoa competente e sustenta-se em processo instruído com todas as peças

indispensáveis, contendo o lançamento descrição dos fatos suficiente para o conhecimento da infração cometida.

**IMPUGNAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.**

As alegações apresentadas na impugnação devem vir acompanhadas das provas documentais necessárias e suficientes, sob risco de impedir sua apreciação pelo julgador administrativo.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de primeira instância em 09/07/2020 (fl. 390), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 10/08/2020 (fl. 391) e reiterou seu pedido, repisando os argumentos de defesa.

Em 25 de agosto de 2021, por meio da Resolução nº 3201-003.204, a turma julgadora converteu o julgamento do Recurso Voluntário em diligência à repartição de origem, para que a autoridade fiscal, considerando o objeto social do Recorrente quanto à prestação de serviços na condição de operador portuário, esclarecesse a não abordagem, no item “1” do Relatório de Ação Fiscal, do direito a crédito de insumos (bens e serviços) aplicados na atividade de prestação de serviços, nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, cuja disciplina não se restringia à produção ou fabricação de produtos destinados à venda.

Os resultados da diligência foram registrados em relatório fiscal (fls. 453 a 462), vindo o Recorrente, devidamente intimado, a apresentar comentários à diligência (fls. 468 a 473).

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Hélcio Lafetá Reis, Relator.

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

Conforme acima relatado, trata-se de autos de infração lavrados para se exigirem parcelas das contribuições PIS/Cofins não cumulativas, em decorrência da glosa de créditos apurados em relação a dispêndios com (i) serviços não enquadráveis no conceito de insumo (expurgo de matérias primas, limpeza de armazéns, serviços de supervisão e controle, dentre outros identificados no Anexo I do relatório), por não se utilizarem na produção, (ii) produtos químicos não utilizados na produção e (iii) armazenagem e frete na aquisição de produtos sujeitos à alíquota zero, identificados no Anexo II do relatório.

Segundo a fiscalização, a empresa autuada atua na aquisição e comercialização de produtos agrícolas, tais como trigo, alpiste, arroz, feijão lentilha, dentre, sendo que parte da

receita auferida se submete à alíquota zero das contribuições, outra parte é normalmente tributada nas vendas no mercado interno e parte do faturamento provém de vendas para o exterior.

O Recorrente, por seu turno, aduz que atua no ramo de comercialização, importação, exportação de produtos agrícolas, prestação de serviços na condição de Operadora Portuária, prestação de serviços de armazenagem, carga e descarga de produtos, inclusive com beneficiamento para posterior comercialização.

Consta da Alteração Contratual registrada em 30/01/2012, que a empresa tem como objeto social (i) a comercialização de produtos em geral, (ii) a exploração por conta própria do ramo de transporte de cargas via terrestre, fluvial e lacustre, (iii) navegação fluvial, marítima e de apoio portuário, (iv) corretagem de produtos agrícolas em geral, (v) importação e exportação de produtos em geral, (vi) armazenagem de cereais em geral, por conta própria e de terceiros, (vii) operadora portuária, (viii) carga e descarga de embarcações, trens e caminhões, (ix) participação em outras sociedades, nas quais tenha interesses comerciais ou simples investimento, (x) industrialização e/ou beneficiamento de grãos em geral, (xi) industrialização de adubos e fertilizantes, (xii) comércio de adubos e fertilizantes, corretivos e insumos agrícolas em geral, (xiii) importação de produtos destinados à alimentação animal e (xiv) locação de equipamentos.

Segundo o Recorrente, as atividades por ele desenvolvidas, inclusive a prestação de serviços de Operador Portuário, exigem sua presença nos principais portos do sul do Brasil, com sofisticada e complexa infraestrutura de equipamentos e com exigência de grande capacidade de armazenagem, na maioria terceirizada, mediante o pagamento de aluguel.

Aduz, também, “que os processos de importação e comercialização de produtos que opera, tanto em nome próprio como os de terceiros (em que atua apenas como Operadora Portuária), são acompanhados por rigorosos procedimentos de fiscalização e análise por parte das autoridades fiscalizadoras brasileiras, especialmente do Ministério da Agricultura, por se tratar de produtos de origem agrícola e por estes se destinarem, principalmente, à alimentação humana”, exigindo “constantes e rigorosos serviços de expurgo e limpeza nos locais de armazenagem, assim como nos meios de transporte, inclusive com uso de agentes químicos apropriados, com vistas a impedir a proliferação de roedores, ácaros, insetos, fungos e outros microrganismos capazes de deteriorar os produtos, condenando-os, em casos extremos, à imprestabilidade para o consumo humano ou mesmo animal.”

Feitas essas considerações, passa-se à análise do Recurso Voluntário.

#### **I. Nulidade dos autos de infração.**

O Recorrente alega que a fiscalização, no procedimento de lançamento de ofício, corroborado pela Delegacia de Julgamento (DRJ), ignorou (i) que a empresa também atua na prestação de serviços, (ii) que a receita bruta por serviços auferidos pela empresa não é beneficiada por alíquota zero, (iii) que o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 autoriza a manutenção dos créditos vinculados a operações de venda com alíquota zero, bem como (iv) não externou a

fundamentação das glosas de créditos, mesmo tendo à sua disposição todas as informações necessárias à apuração, presentes nos documentos de fls. 195 a 225, razão pela qual devia-se reconhecer a nulidade dos autos de infração por cerceamento do direito de defesa.

De pronto, deve-se ressaltar que a simples contrariedade do Recorrente em relação às constatações da fiscalização não acarreta, por si só, a nulidade do procedimento, uma vez que a ele se encontra assegurada e em exercício a plena defesa por meio do processo administrativo fiscal, tendo a autuação sido formalizada por autoridade competente para tal, em consonância com o art. 59 do Decreto nº 70.235/1972.<sup>1</sup>

Além disso, constam dos autos todas as informações em que se baseou a fiscalização para proceder à autuação, abrangendo os valores apurados, a base de cálculo, os acréscimos legais aplicados, o enquadramento legal e planilhas com identificação dos resultados da auditoria, tudo em conformidade com o art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN),<sup>2</sup> encontrando-se o Recorrente discutindo neste processo, de forma plena e com respeito ao devido processo legal, a referida apuração, razão pela qual não se vislumbra a ocorrência de qualquer vício que possa inquinar de nulidade o procedimento.

## II. Crédito. Prestação de Serviços.

O Recorrente alega que “os gastos não foram avaliados sob a ótica de custos da atividade de prestação de serviços, pois a autuação ignorou totalmente a existência desta atividade, razão pela qual considerou que todos os custos arrolados eram vinculados a mercadorias adquiridas para revenda, estas, na maior parte do período, sujeitas à alíquota zero.”

Ele se contrapõe à seguinte conclusão da fiscalização: “13. Importante ainda ressaltar que estas despesas não estão relacionadas diretamente à fabricação ou produção de produtos destinados à venda, não podendo, portanto, ser consideradas insumos, uma vez que o contribuinte em questão sequer industrializa produtos, apenas compra e revende.”

Esse entendimento do Recorrente encontra respaldo no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003,<sup>3</sup> em que se prevê que o desconto de créditos abrange, também,

<sup>1</sup> 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.

<sup>2</sup> Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

<sup>3</sup> Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá **descontar créditos** calculados em relação a: (...) II - **bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços** e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

os insumos (bens ou serviços) aplicados na prestação de serviços, tendo sido em razão dessa constatação que a turma julgadora converteu o julgamento do Recurso Voluntário em diligência para que a fiscalização esclarecesse essa questão.

Realizada a diligência, a fiscalização assim se pronunciou:

**(...) os créditos vinculados às receitas com vendas de mercadorias NÃO TRIBUTADAS no mercado interno correspondem a aproximadamente 90% do total de créditos apurados pelo contribuinte no período fiscalizado. Embora o contribuinte tenha receitas como operador portuário ou prestador de serviços essas receitas na maioria dos meses objetos de fiscalização não ultrapassam 10% das receitas apuradas, porém o contribuinte quer fazer crer que a fiscalização teria ignorado o fato de que a empresa auferiu receitas como operador portuário ou prestador de serviços e que as glosas teriam ocorrido sem considerar essa atividade o que não é verdade pois foram aceitos diversos créditos sobre essas atividades em especial créditos com energia elétrica, aluguéis de prédios e e/ou máquinas e equipamentos, sobre bens do ativo imobilizado com base no valor de aquisição assim como encargos de amortização de edificações e benfeitorias tudo conforme especificado pelo contribuinte na Dacon.**

Diante disso é importante esclarecer que **as glosas de créditos atingiram principalmente despesas com “serviços utilizados como insumos” em especial custos vinculados à aquisição de produtos adquiridos pelo contribuinte para revenda** tais como fretes de aquisição de produtos em especial trigo, sendo que **a venda de trigo foi a maior receita auferida pelo contribuinte** durante o período fiscalizado, e conforme explicado tanto no relatório de ação fiscal com na decisão de Primeiro Grau proferida pela DRJ/RECIFE **não há o que se falar em bens e serviços utilizados como insumos em relação a produtos que são simplesmente revendidos**, não cabendo portanto qualquer crédito a este respeito. Não se ignorou, entretanto, que muitos contribuintes preenchem errado a Dacon e colocavam indevidamente despesas integrantes do custo de aquisição de produtos adquiridos de terceiros cujos créditos eram legítimos, desde que estes produtos fossem tributados pelo Pis e Cofins e utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, nas linhas de Serviços utilizados como insumos, como se verifica no presente processo, pois as despesas com fretes de aquisição de produtos não tributados como trigo, arroz e ervilha foram indevidamente anotadas pelo contribuinte na linha de serviços utilizados como insumos da Dacon quando na realidade deveriam estar na linha de Bens Adquiridos para Revenda por fazer parte do custo de aquisição dos mesmos, tal erro por si só não levaria a glosa destes créditos entretanto além desse erro de preenchimento da Dacon constatou-se que **estes serviços vinculados a aquisição de trigo referem-se a aquisição de produtos não tributados pelo Pis e Cofins, sendo que o produto sequer é industrializado pela empresa e sim revendido não havendo portanto o que se falar em insumos e por esse motivo o crédito foi**

**glosado**, pois referem-se a parcelas integrantes do custo de aquisição de bem para revenda não tributado.

Importante ainda ressaltar que no período fiscalizado a revenda de produtos não tributados representava praticamente 90% das receitas auferidas pelo contribuinte que somada as vendas de produtos tributados chegam na maioria dos meses a ultrapassar 90% do total de receitas auferidas pela empresa. Com relação as receitas oriundas de operações diversas das operações comerciais como **receitas com armazenagem para terceiros e operação portuária são inferiores a 10% total de receitas na maioria dos meses auditados.**

**Não obstante isso o contribuinte em suas Dacons não relacionou nenhum crédito como sendo exclusivo das atividades de prestação de serviços uma vez que todos os créditos apurados possuem parcelas vinculadas às receitas não tributadas no mercado interno e de exportação nos meses em que ocorreram operações de exportação obviamente.**

Como a decisão de primeiro grau da DRJ/RECIFE abordou muito bem a questão do aproveitamento de créditos sobre bens e serviços utilizados como insumos à luz do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 17/12/2018 que embora inexistisse na época da ação fiscal, que foi baseada em conceitos previstos nas Instruções Normativas SRF 247 e 404 vigentes à época, fica claro que as glosas ainda assim seriam suportadas pelo entendimento expressado no referido Parecer Normativo em função da atividade desenvolvida pela empresa ser meramente comercial e os produtos adquiridos para revenda principalmente o trigo não gerarem direito a créditos de Pis e Cofins. (...)

Importante deixar registrado que **dentre as despesas glosadas pela fiscalização encontram-se despesas com transporte interno de mercadorias, e despesas de armazenagem destes produtos o que ainda hoje é vedado pelo Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 17/12/2018 por se tratar de produtos acabados e não produtos em elaboração e terem natureza diversa das despesas com armazenagem e fretes nas operações de vendas essas integralmente aceitas pela fiscalização durante a auditoria fiscal.**

Não menos relevante é o fato de que as despesas que o contribuinte alega serem vinculadas a prestação de serviços foram rateadas na Dacon com vinculadas também a Receitas Não Tributadas no Mercado Interno e de Exportação, o que leva a crer que as mesmas não são vinculadas exclusivamente as receitas de prestação de serviço como quer fazer crer o contribuinte, uma vez que tais créditos foram classificados em parte como vinculados a Receitas Não Tributadas no Mercado Interno e inclusive constaram de pedidos de ressarcimento transmitidos pelo contribuinte e analisados na mesma ação fiscal, ora **se estas despesas fossem unicamente vinculadas à prestação de serviços os créditos não poderiam constar de Pedidos de Ressarcimento uma vez que as receitas de Prestação de Serviços auferidas pela autuada são tributadas pelo Pis e Cofins, portanto, durante a auditoria constatou-se que a despesa descrita como**

**Serviços de Supervisão e Controle não são enquadráveis no conceito de insumos vinculados a revenda de bens e/ou vinculadas a receitas de prestação de serviços por não se enquadrarem no conceito de serviços utilizados como insumos previsto nas INs 247 e 404 vigentes à época que foi realizada a auditoria.** Observa-se ainda que conforme Dacon apresentada pelo contribuinte essa despesa foi rateada entre os três tipos de receitas auferidas no período fiscalizado (Tributada, Não Tributada no Mercado Interno e Receita de exportação) o que leva a crer que eram **créditos não exclusivos das receitas de prestação de serviços, o mesmo vale para Limpeza de Armazéns, Expurgo, serviços de armazenagem de diversos produtos como Trigo, Lentilha, Ervilha, Feijão Branco entre outros onde o contribuinte não especifica se esses produtos eram de sua propriedade e foram armazenados para revenda ou pertenciam a terceiros e foram armazenados na forma de prestação de serviço de armazenagem,** porém em nenhum dos dois casos as INs 247 e 404 autorizavam o creditamento destas despesas por esse motivo foi realizada a glosa.

Apesar de alegar que a atividade de prestação de serviços foi ignorada pela fiscalização o contribuinte omite o fato de que estas receitas correspondem a uma parcela ínfima das suas receitas totais (menos de 10% no período fiscalizado) e que quase a totalidade dos valores glosados dizem respeito a custos vinculados à aquisição de produtos sujeitos à alíquota zero das contribuições para o Pis e a Cofins principalmente trigo que era simplesmente revendido, e ainda que o contribuinte tivesse custos adicionais nessas operações o creditamento era vedado pela legislação fato que se manteve inclusive com o advento do Parecer Normativo Cosit nº 05/2018 elaborado com base no RESP 1.221.170/PR que atualmente serve de baliza para as análises de créditos de Pis e Cofins.

(...)

**Desse modo, as despesas de fretes com o transporte de bens sujeitos à alíquota zero não são passíveis de creditamento, em conformidade com o inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que impede o cálculo do crédito se não houve o pagamento da contribuição do bem adquirido.**

**Fretes sobre movimentação interna e fretes após o desembarço, entre o porto de Rio Grande e Porto Alegre, também não se caracterizam como insumos ou fretes na operação de venda, não fazendo o Contribuinte jus ao crédito não cumulativo.**

Portanto, devem ser mantidas as glosas dos créditos apurados sobre os fretes em questão.

Por outro lado, **inexiste previsão para aproveitamento de créditos apurados sobre despesas com armazenagem incorridas na aquisição de produtos.** O art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833, de 2003, contempla a possibilidade de a pessoa jurídica utilizar créditos de armazenagem na operação de venda, o que foi integralmente aceito pela fiscalização durante a ação fiscal, uma vez que estas

despesas são relacionadas em linhas específicas da Dacon sobre as quais sequer incidiram glosas.

Diante da clara e evidente vedação legal ao aproveitamento destes créditos em relação as operações comerciais de revenda a empresa passou a alegar que estas despesas dizem respeito a prestação de serviços na condição de operador portuário omitindo o fato de que estas receitas correspondem a uma parcela muito pequena (menos de 10%) do seu faturamento no período fiscalizado sendo que os documentos entregues no curso da fiscalização e os Dacons transmitidos pelo próprio contribuinte em período anterior a ação fiscal e próximo a ocorrência das operações informaram que a maior parte destas despesas eram vinculadas a operações comerciais não tributadas pelo Pis e Cofins inclusive com diversos pedidos de ressarcimento destes créditos, ficando uma parcela inferior a 10% desses créditos como vinculados a receitas de prestação de serviços na qualidade de operador portuário, e mesmo assim **a fiscalização aceitou todos os créditos vinculados a ambas as operações, comercial e de prestação de serviço como operador portuário, quando permitido pela legislação vigente à época.**

#### CONCLUSÃO

Portanto fica esclarecido ao órgão julgador nos termos solicitados pela nº 3201-003.204 – 3ª Seção de Julgamento/ 2ª Câmara/ 1ª Turma Ordinária que **as glosas descritas no item 1 do Relatório de Ação Fiscal abrangem despesas incorridas tanto na condição de empresa comercial como de prestadora de serviços sendo que a grande maioria dos valores glosados dizem respeito a custos na aquisição de produtos destinados a revenda sobre os quais a legislação veda o creditamento**, aproveita-se para esclarecer que as glosas sobre despesas com atividades de prestação de serviços foram ínfimas e que **a grande maioria das despesas com prestação de serviços de operador portuário foram aceitas pela fiscalização em especial, aluguéis de máquinas, equipamentos e edificações, amortizações de benfeitorias, energia elétrica, combustíveis entre outras, porém como o contribuinte também realiza a importação e revenda de mercadorias deve-se considerar que estas despesas dizem respeito também a atividade comercial da empresa conforme pode ser observado nas Dacons preenchidas pelo próprio contribuinte**, e caso prevaleça o entendimento de que uma ou outra glosa deva ser revertida em função da atividade desenvolvida pela autuada de prestação de serviços deve ser excluída a parcela das despesas vinculadas as operações com revenda, devendo ser considerada apenas a parte vinculada as operações tributadas conforme Dacons apresentadas pelo contribuinte. Não obstante isso e tendo em vista que o presente relatório deverá ser juntado também aos processos de Ressarcimento de Créditos de Pis e Cofins conforme a Resolução 3201-003.169, de 25 de agosto de 2021, prolatada no julgamento do processo 11080.901068/2012-23, paradigma ao qual todos os demais processos de ressarcimento estão vinculados é importante esclarecer que **o eventual reconhecimento de créditos vinculados a Receitas Tributadas auferidas pelo contribuinte na condição de Operador portuário, pelo órgão**

**jugador, não tem nenhum efeito sobre os processos de ressarcimento uma vez que estes créditos possuem vedação legal de serem utilizados em pedidos de ressarcimento e/ou compensação por serem vinculados a Receitas Tributadas auferidas no mercado interno servido apenas e tão somente para desconto da contribuição apurada no período devendo, portanto, abater os valores lançados através dos Autos de Infração de Pis e Cofins.**

Constata-se também que as receitas de prestação de serviços, embora relevantes, correspondem a menos de 10% das receitas totais da empresa na maioria dos meses sendo que a revenda de bens corresponde ao restante, o que explica o fato de quase a totalidade das glosas terem sido operadas sobre as operações comerciais da empresa.

Em última análise o contribuinte busca convencer o órgão julgador de que as despesas glosadas dizem respeito somente a atividades de prestação de serviço o que não corresponde à realidade dos autos uma vez que estas despesas são comuns, ou pelo menos o contribuinte assim as classificou em seus demonstrativos e nas Dacons entregues no período, às atividades comerciais da empresa que representam cerca de 90% das receitas auferidas no período fiscalizado e para corroborar com esta afirmação constatou-se ainda que parte destes créditos foram incluídos pelo contribuinte em pedidos de ressarcimento e/ou compensação de créditos vinculados unicamente a receitas não tributadas oriundas exclusivamente da atividade comercial da empresa o que sequer seria possível caso tais créditos fossem vinculados exclusivamente a atividade de operador portuário desenvolvida pela atuada. (g.n.)

Do excerto do relatório de diligência supra, bem como dos documentos juntados aos autos durante a ação fiscal, extraem-se as seguintes conclusões:

a) no relatório de diligência, a fiscalização passa a fazer alusão a créditos relacionados à atividade de prestação de serviços desempenhada pelo Recorrente, diferentemente do que ocorrera na autuação, quando a glosa de créditos se amparou apenas na não aplicação dos insumos na fabricação de bens destinados à venda;

b) o fato de a prestação de serviços corresponder a apenas 10% das atividades do Recorrente, como alega o agente fiscal diligenciador, não justifica, por si só, que ela possa ser ignorada, devendo o crédito a que possa fazer jus o contribuinte ser reconhecido nos termos da norma jurídica, independentemente de sua extensão;

c) nas planilhas apresentadas pelo Recorrente durante a ação fiscal, constam receitas de vendas de serviços (fls. 26 a 38), em valores relevantes;

d) na planilha presente às fls. 39 a 87, também apresentada durante a auditoria, constam dispêndios com fretes sobre vendas, serviços prestados para pessoas jurídicas, dentre outros;

e) na planilha de fls. 90 a 143, constam informações relativas a despesas com armazenagem, fretes nas compras e fretes nas vendas;

f) em outros documentos apresentados pelo Recorrente à fiscalização, consta que, na ocasião, foram entregues os arquivos digitais das notas fiscais, bem documentos comprobatórios de aluguéis de máquinas e equipamentos, despesas de conservação, locação de imóveis, planilhas diferenciando os bens utilizados como insumos em relação aos bens destinados à revenda, planilhas discriminando os dispêndios com armazenagem e frete em operações de vendas etc. (fls. 160 a 169).

Nota-se que a questão probatória não foi óbice à análise empreendida pela fiscalização, tendo a auditoria se orientado pela interpretação então dada ao conceito de insumo, tendo restringido o trabalho fiscal aos bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de bens destinados à venda, inexistindo nos autos de infração qualquer alusão a bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços.

Concorda-se com a fiscalização quando ela diz que o desconto de créditos na aquisição de insumos (bens ou serviços) não alcança os bens apenas revendidos, mas alcança, sim, os insumos aplicados na prestação de serviços, razão pela qual deve ser reconhecido o direito a crédito na aquisição de **bens e serviços aplicados na prestação de serviços a terceiros**, como, no dizer da fiscalização, “armazenagem para terceiros e operação portuária”, “transporte interno de mercadorias”, “serviços de supervisão e controle”, “limpeza de armazéns, expurgo, serviços de armazenagem de diversos produtos”, “fretes após o desembarço”, “produtos químicos”, dentre outros.

Caso não seja possível discriminar, com base nas notas fiscais, na escrita fiscal e nos demais documentos apresentados, os bens e serviços adquiridos, devidamente tributados, e utilizados como insumos na prestação de serviços, dos bens e serviços utilizados na revenda de mercadorias, a apropriação de créditos deverá se dar com base no critério da proporcionalidade das diferentes receitas, estas que, conforme apontado acima, se encontram identificadas pelo Recorrente de forma apartada (receitas de revenda, receitas de prestação de serviços etc.).

Por outro lado, deve-se ressaltar que somente podem ser objeto de ressarcimento/compensação os créditos relacionados a operações no Mercado Interno Não Tributado e na Exportação, uma vez que, em relação às operações no Mercado Interno Tributado, os créditos correspondentes somente podem ser utilizados para o desconto dos débitos devidos no período na apuração escritural das contribuições, salvo se houver diferença de alíquota entre a importação e a revenda no mercado interno.

Outro ponto a demandar decisão nesta instância se refere aos bens e serviços sujeitos à alíquota zero utilizados como insumos na prestação de serviços, pois, tratando-se de frete, o direito ao desconto de crédito encontra-se assegurado pela súmula CARF nº 188, *verbis*:

**Súmula CARF nº 188**

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

Nesse sentido, vota-se por dar parcial provimento ao recurso para reverter as glosas de créditos relativamente aos seguintes itens: (i) bens e serviços adquiridos, devidamente tributados pelas contribuições, e utilizados como insumos na prestação de serviços, sendo que, somente podem ser objeto de ressarcimento/compensação os créditos relacionados a operações no Mercado Interno Não Tributado e na Exportação, uma vez que, em relação às operações no Mercado Interno Tributado, os créditos correspondentes somente podem ser utilizados para o desconto dos débitos devidos no período na apuração escritural das contribuições, e (ii) despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pelas contribuições não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

## II. Crédito. Atividade comercial.

O Recorrente alega que todos os gastos que são expressamente mencionados no art. 3º da Lei nº 10.833/2003 e da Lei nº 10.637/2002, bem como no art. 15, I, da Lei nº 10.865/2004, são suscetíveis a gerar créditos de PIS/Cofins, ainda que se tratando da hipótese de aquisições de bens para revenda prevista no inciso I do art. 3º das leis da não cumulatividade, *verbis*:

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

I - **bens adquiridos para revenda**, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

- a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e
- b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

II - **bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção** ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (g.n.)

No mesmo sentido, tem-se o art. 15 da Lei nº 10.865/2004, *verbis*:

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 nº s 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:

I - **bens adquiridos para revenda;**

II – **bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção** ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes; (g.n.)

Verifica-se dos dispositivos supra que, tratando-se de revenda, as leis autorizam o desconto de créditos somente em relação aos bens adquiridos, sendo que, no caso de prestação de serviços ou de produção, os créditos decorrem dos insumos (bens e/ou serviços) aplicados na atividade, não havendo razão ao Recorrente neste item, pois, além do custo dos bens adquiridos, seja no mercado interno ou via importação, ele pretende se creditar, também, em relação a “gastos com descarga, frete, limpeza de armazéns portuários (entenda-se inclusive a necessária e exigida dedetização rotineira), os expurgos, os serviços de supervisão e controle do manuseio e armazenamento dos grãos, os gastos com classificação, pesagem e movimentação interna (dentro do porto de desembarque), os serviços marítimos, os serviços de classificação e vistoria de embarcações etc.”

Dentre tais gastos, somente o frete pode ser considerado custo do bem adquirido para revenda, mas desde que incluído na nota fiscal de aquisição, excetuando-se, portanto, o serviço de transporte prestado, de forma autônoma, por transportador domiciliado no País.

Tal entendimento encontra-se em consonância com as seguintes decisões desta turma de julgamento, em que o presente conselheiro atuou como relator, *verbis*:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/07/2016 a 30/09/2016

(...)

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. REVENDA. AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS. IMPOSSIBILIDADE.

Na aquisição de bens destinados à revenda, o direito ao crédito se restringe ao valor da mercadoria, inclusive do frete na hipótese de este compor o custo de aquisição, não alcançando os dispêndios com frete contratado junto a terceiros, uma vez que a possibilidade de desconto de crédito na aquisição de serviços utilizados como insumos se restringe àqueles utilizados no processo produtivo ou na prestação de serviços. (Acórdão 3201-010.859, j. 22/08/2023)

[...]

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/03/2012

(...)

CRÉDITO. REVENDA. AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS. IMPOSSIBILIDADE.

Na aquisição de bens destinados à revenda, o direito ao crédito se restringe ao valor da mercadoria, inclusive do frete na hipótese de este compor o custo de aquisição, não alcançando os dispêndios com frete contratado junto a terceiros, uma vez que a possibilidade de desconto de crédito na aquisição de serviços utilizados como insumos se restringe àqueles utilizados no processo produtivo ou na prestação de serviços. (Acórdão 3201-010.152, j. 20/12/2022)

Ressalte-se que a diferenciação de desconto de créditos previstos nos incisos I e II supra ocorre somente entre eles, pois, quanto aos demais incisos do art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002 e do art. 15 da Lei nº 10.865/2004, eles se aplicam indistintamente a ambas as situações.

Assim, em relação aos gastos com locação de depósito para armazenagem de grãos na compra/importação, há previsão legal de desconto de créditos no inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, *verbis*:

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

(...)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

Ressalte-se que a previsão contida no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003<sup>4</sup> se refere apenas a operações de venda, ou revenda, não alcançando, portanto, as aquisições de bens a serem vendidos/revendidos.

Dessa forma, vota-se neste item no sentido de reconhecer o direito ao desconto de créditos das contribuições não cumulativas em relação ao seguinte: (i) frete pago na aquisição de bens para revenda, mas desde que incluído na nota fiscal de aquisição, e (ii) gastos com aluguéis de prédios utilizados para armazenagem, na compra/importação, de grãos destinados à revenda, observados os demais requisitos da lei.

### III. Crédito. Produtos sujeitos à alíquota zero.

O Recorrente alega que as atividades por ele desenvolvidas na qualidade de operadora portuária, relativamente ao trigo importado por terceiros (seus clientes), independentemente da alíquota aplicável ao produto, representam custos de prestação de serviços, devidamente tributados, os quais ensejam o direito ao desconto de créditos das contribuições em questão.

<sup>4</sup> IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Essa matéria já foi analisada no item I deste voto, razão pela qual a ele se remete neste ponto.

E quanto ao trigo importado pelo próprio Recorrente, na condição de comerciante de trigo, a despeito de sua venda estar sujeita à alíquota zero das contribuições, os créditos porventura existentes devem ser mantidos, em conformidade com o art. 17 da Lei nº 11.033, de 21/12/2004, *verbis*:

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

Efetivamente, a lei autoriza a manutenção de créditos nas hipóteses de as vendas não serem alcançadas pela tributação, mas, tratando-se de bens para revenda (inciso I do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003), excluem-se desse direito eventuais créditos decorrentes de aquisição de insumos aplicados na produção ou na prestação de serviços (inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003), conforme já abordado acima.

Dessa forma, considerando-se o já decidido neste voto, geram desconto de créditos das contribuições, mesmo se tratando de bem não sujeito à tributação, os dispêndios com frete em sua aquisição, bem como os dispêndios com aluguel de prédios destinados à armazenagem dos produtos adquiridos, observadas as restrições indicadas no item II deste voto.

#### **IV. Créditos na importação.**

Aduz o Recorrente que, conforme planilhas presentes às fls. 191/192 (Cofins) e fls. 249/250 (PIS), relacionadas a “Créditos Vinculados a Operações de Importações”, coluna “Saldo Final”, ele acumulava saldos credores de créditos incidentes sobre a importação de bens, créditos esses que sempre se mostraram muito superiores às pretensas glosas, sendo, portanto, suficientes, com sobras, para liquidar as contribuições exigidas nos autos de infração.

Segundo ele, o próprio autuante efetivou a compensação dos débitos decorrentes das glosas por ele efetuadas com os seus créditos, o que, logicamente, reduziu o saldo de créditos e extinguiu o débito apurado, nos termos do art. 156, II, do CTN.

Ainda de acordo com o Recorrente, “a compensação tanto foi eficiente que o Autuante que lavrou o auto de infração do período seguinte (processo nº 11080.731136.2015-23), de 2011 a 2013, partiu de um saldo de crédito já excluído o débito lançado, pois considerou que este já havia sido compensado pelo Autuante do presente processo. Assim, partiu do valor de R\$ 1.038.821,30 (fl. 106 do processo nº 11080.731136.2015-23), resultado do “saldo final” dos créditos, em dez/2010, adotado pelo Autuante no presente processo, de R\$ 1.187.002,59 (fl. 192), menos o débito lançado, de R\$ 147.637,28 (fl. 170), pois o considerou já compensado na autuação ora combatida.”

Esses argumentos já haviam sido aduzidos na primeira instância, vindo a Delegacia de Julgamento (DRJ) a assim se manifestar:

39. Não há reparos a serem feitos nos lançamentos.

40. Os saldos credores “remanescentes” de PIS e COFINS referendados pela impugnante foram objeto de inúmeros pedidos de ressarcimento e consequentes compensações analisados, inclusive, por esta turma de julgamento.

41. Não há como, portanto, dar duas utilizações para o mesmo crédito - ressarcimento/compensação de tributos e compensar débitos tributários originados em lançamento de ofício.

Encontram-se sob julgamento na mesma sessão dois processos paradigmas e 35 processos repetitivos envolvendo o mesmo período de apuração destes autos, situação essa que aponta a verossimilhança da conclusão acima da DRJ, pois a identificação dos saldos de créditos na planilha da fiscalização baseou-se no Dacon elaborado pela próprio Recorrente.

Além disso, há que se considerar que há restrições quanto ao ressarcimento/compensação de créditos decorrentes da importação de bens para revenda, conforme se verifica da Solução de Consulta Cosit nº 208/2023, verbis:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

**IMPORTAÇÃO DE BENS PARA REVENDA. CRÉDITO. COMPENSAÇÃO E RESTITUIÇÃO DE CRÉDITO REMANESCENTE.**

**Na importação de bens adquiridos para revenda**, quando os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação não forem vinculados às vendas e às receitas dispostas nos incisos II a IV do art. 49 da Instrução Normativa RFB nº 2.055, de 2021, **somente poderão ser objeto de ressarcimento ou de compensação se decorrentes da diferença da alíquota aplicada na importação do bem e da alíquota aplicada na sua revenda no mercado interno** e apurados a partir de 1º de janeiro de 2023, consoante o § 2º-A do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004.

**Os créditos acumulados em data anterior, por ausência de previsão legal, não podem ser compensados ou restituídos, cabendo ao importador tão somente a faculdade de aproveitamento desses créditos nos meses subsequentes.**

Dispositivos legais: Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, art. 15, e Instrução Normativa RFB nº 2.055, de 6 de dezembro de 2021, arts. 48 e 49.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins  
**IMPORTAÇÃO DE BENS PARA REVENDA. CRÉDITO. COMPENSAÇÃO E RESTITUIÇÃO DE CRÉDITO REMANESCENTE.**

Na importação de bens adquiridos para revenda, quando os créditos da Cofins-Importação não forem vinculados às vendas e às receitas dispostas nos incisos II a IV do art. 49 da Instrução Normativa RFB nº 2.055, de 2021, somente poderão ser objeto de ressarcimento ou de compensação se decorrentes da diferença da alíquota aplicada na importação do bem e da alíquota aplicada na sua revenda no

mercado interno e apurados a partir de 1º de janeiro de 2023, consoante o § 2º-A do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004.

Os créditos acumulados em data anterior, por ausência de previsão legal, não podem ser compensados ou restituídos, cabendo ao importador tão somente a faculdade de aproveitamento desses créditos nos meses subsequentes.

Dispositivos legais: Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, art. 15, e Instrução Normativa RFB nº 2.055, de 6 de dezembro de 2021, arts. 48 e 49. (destaques nossos)

Por outro lado, após descontados os valores efetivamente solicitados pelo Recorrente nas diversas PER/DComps, havendo saldo credor passível de utilização para abater, ainda que parcialmente, os débitos apurados pela fiscalização, na parte mantida nestes autos, eles deverão ser considerados no momento da execução, na repartição de origem, da decisão definitiva a ser adotada neste processo.

#### **V. Conclusão.**

Diante do exposto, vota-se por rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter, observados os demais requisitos da lei, as glosas de créditos relativos a:

- (i) bens e serviços adquiridos, devidamente tributados pelas contribuições, e utilizados como insumos na prestação de serviços, sendo que, que somente podem ser objeto de ressarcimento/compensação os créditos relacionados a operações no Mercado Interno Não Tributado e na Exportação, uma vez que, em relação às operações no Mercado Interno Tributado, os créditos correspondentes somente podem ser utilizados para o desconto dos débitos devidos no período na apuração escritural das contribuições, salvo se houver diferença de alíquota entre a importação e a revenda no mercado interno;
- (ii) despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pelas contribuições não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições;
- (iii) frete pago na aquisição de bens para revenda, mas desde que incluído na nota fiscal de aquisição;
- (iv) gastos com aluguéis de prédios utilizados para armazenagem, na compra/importação, de grãos destinados à revenda, observados os demais requisitos da lei, mesmo se tratando de bem não sujeito à tributação.

*Assinado Digitalmente*

**Hélcio Lafetá Reis**

