



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11065.725969/2019-77
ACÓRDÃO	3301-014.414 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CIL - COMERCIO DE INFORMATICA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2016

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO. GLOSA DE SALDO CREDOR. DIFERENÇAS.

A decadência é instituto relacionado à extinção do crédito tributário (cf. art. 156 do CTN), e tanto o comando do art. 173, I, quanto o contido no art. 150, § 4º da mesma codificação são referentes a lançamento de crédito tributário, e não a glosa de saldo credor indevido ou não comprovado.

AQUISIÇÃO DE BENS DA ZONA FRANCA DE MANAUS. CRÉDITOS. ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS.

Nos termos da legislação de regência, a pessoa jurídica de fora da ZFM e sujeita à não cumulatividade das contribuições de PIS/COFINS que adquirir as mercadorias de empresa situada na ZFM é permitida a apuração de créditos, aplicando-se as alíquotas diferenciadas de 1% para o PIS e 4,6% para a COFINS.

CREDITAMENTO. ICMS-ST. IMPOSSIBILIDADE.

Tema Repetitivo nº 1231, 1ª Seção do STJ: EREsp 1.959.571/RS, REsp 2.075.758/ES e REsp 2.072.621/SC. Impossibilidade de creditamento, no âmbito do regime não-cumulativo das contribuições ao PIS e COFINS, dos valores que o contribuinte, na condição de substituído tributário, paga ao contribuinte substituto a título de reembolso pelo recolhimento do ICMS Substituição (ICMS-ST).

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencido o Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto que reconhecia a decadência relativa até novembro/2013.

Sala de Sessões, em 13 de fevereiro de 2025.

Assinado Digitalmente

Bruno Minoru Takii – Relator

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Aniello Miranda Aufiero Junior, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Marcio Jose Pinto Ribeiro, Bruno Minoru Takii, Rachel Freixo Chaves, Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se o presente caso de auto de infração lavrado em 26/07/2019, referente ao PIS/COFINS não-cumulativo do período de 07/2014 a 12/2016, resultando em lançamento de créditos totais de COFINS no valor de R\$ 37.596.100,12, e créditos totais de PIS/Pasep no valor de R\$ 7.335.304,22.

De acordo com o TVF, os motivos que levaram à lavratura do auto de infração foram os seguintes:

- (a) Durante o período fiscalizado, a Recorrente adquiriu produtos provenientes de diversas empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus – ZFM, tendo apurado créditos de PIS/Pasep e COFINS mediante aplicação de alíquota de 1,65% e 7,6%, respectivamente;
- (b) Para a Fiscalização, as alíquotas corretas PIS/Pasep e COFINS para a apuração de créditos sobre produtos adquiridos da ZFM eram 1% e 4,6%, respectivamente, conforme artigo 3º, §12, da Lei nº 10.637/2002, e artigo 3º, §17, inc. III, da Lei nº 10.833/2003. Desta forma, o Auditor fez a apuração da diferença, destacando que também incluiu períodos anteriores, com início em 01/2012, pois havia saldo acumulado de créditos;
- (c) Outra operação identificada foi a apuração de créditos de PIS/COFINS sobre o ICMS recolhido por substituição tributária – ICMS/ST pelo fornecedor, apontando a aplicação do Parecer Normativo CST nº 77/1986, o art. 22, inc. IV, do Decreto nº 4.524/2002, e SC Cosit nº 106/2014.

Em 02/09/2019, a Recorrente apresentou sua Impugnação, tendo prestado esclarecimentos e aduzido as seguintes razões recursais:

- (a) A Recorrente é empresa que se dedica à comercialização de produtos de informática e eletroeletrônicos;
- (b) Sustenta que a glosa de créditos acumulados até 07/2014 foi indevida, pois foram gerados entre 01/2012 e 07/2014, período já alcançado pelo prazo decadencial;
- (c) Esclarece que esses créditos acumulados glosados, de R\$ 16.748.579,31 de COFINS e 3.628.858,85 de PIS/Pasep, decorrem da alíquota zero estabelecida pela Lei nº 11.196/2005 para alguns produtos de informática, benefício esse que vigorou até 12/2015, quando foi revogado pela MP nº 690/2015, posteriormente convertida na Lei nº 13.241/2015;
- (d) Alega que o crédito exigido para 07/2014 teria decaído, nos termos do artigo 150, §4º, do CTN, pois a ciência da lavratura do auto de infração teria ocorrido em 01/08/2019;
- (e) Quanto ao período de 08/2014 a 12/2016, alega que as eventuais irregularidades apontadas pela Fiscalização se tratava de práticas reiteradas da Recorrente, até então não questionadas pelo Fisco, sustentando a aplicação do artigo 100, inc. III, do CTN;
- (f) Defende a correção das alíquotas aplicadas para a apuração de créditos sobre a aquisição de produtos da ZFM, uma vez que a não cumulatividade do PIS/COFINS não adota o método “imposto sobre imposto”, mas “base sobre base”;
- (g) Defende a possibilidade de apuração de créditos de PIS/COFINS sobre o ICMS/ST, pois considera que o tributo estadual é custo de sua operação e que, por força do artigo 3º, §3º, inc. II, e §§ 7º e 9º, da Lei 10.833/2003, haveria direito ao creditamento;
- (h) Sustenta a inaplicabilidade dos juros de mora e da multa de ofício.

Em sessão de 27/03/2020, a DRJ julgou a Impugnação improcedente, tendo adotado a seguinte ementa (Acórdão nº 08-51.105):

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2016

DECADÊNCIA. SALDO CREDOR.

Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, §4º, do CNT); todavia, quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação, aplica-se o disposto no art. 173, I, do CTN.

Para o fim de aplicação do art. 150, §4º, do CNT, não se considera pagamento o crédito descontado no período na apuração das contribuições não-cumulativas nem o saldo credor das contribuições deduzido em períodos posteriores.

O prazo decadencial não alcança o poder de examinar o saldo credor de meses anteriores deduzido posteriormente na apuração das contribuições não atingidas pela decadência.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/04/2016 a 31/12/2016 ALÍQUOTA NA AQUISIÇÃO DE MERCADORIA PRODUZIDA NA ZONA FRANCA DE MANAUS.

Ressalvado o disposto no § 2º do artigo 3º e nos §§ 1º a 3º do art. 2º da Lei nº 10.833/03, na aquisição de mercadoria produzida por pessoa jurídica estabelecida na Zona Franca de Manaus, consoante projeto aprovado pela Suframa, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota de 4,60%.

ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE.

No regime de apuração não cumulativa, o valor do ICMS, incidente na aquisição, integra a base de cálculo da Cofins para fins de crédito, faz parte do custo de aquisição do bem ou serviço, nos termos do inciso II do § 3º do art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004. A pessoa jurídica poderá descontar créditos, inclusive de ICMS, calculados com base no custo de aquisição de mercadoria adquirida para revenda, inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

O ICMS substituição tributária (ICMS-ST), pago pelo adquirente na condição de substituto, não integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído na operação de saída da mercadoria. Sobre a parcela do ICMS-ST, não poderá a pessoa jurídica descontar créditos de Cofins.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/05/2016 a 31/12/2016 ALÍQUOTA NA AQUISIÇÃO DE MERCADORIA PRODUZIDA NA ZONA FRANCA DE MANAUS.

Ressalvado o disposto no § 2º do artigo 3º e nos §§ 1º a 3º do art. 2º da Lei nº 10.637/02, e, na situação de que trata a alínea b do inciso II do § 4º do art. 2º desta Lei, na aquisição de mercadoria produzida por pessoa jurídica estabelecida na Zona Franca de Manaus, consoante projeto aprovado pela Suframa, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota de 1%.

ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE.

No regime de apuração não cumulativa, o valor do ICMS, incidente na aquisição, integra a base de cálculo da PIS/Pasep para fins de crédito, faz parte do custo de aquisição do bem ou serviço. A pessoa jurídica poderá descontar créditos, inclusive de ICMS, calculados com base no custo de aquisição de mercadoria adquirida para revenda, inciso I do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

O ICMS substituição tributária (ICMS-ST), pago pelo adquirente na condição de substituto, não integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído na operação de saída da mercadoria. Sobre a parcela do ICMS-ST, não poderá a pessoa jurídica descontar créditos de PIS/Pasep.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Ano-calendário: 2016 **INFRAÇÃO NÃO DETECTADA PELO FISCO EM PERÍODOS ANTERIORES. PEDIDO DE EXCLUSÃO DE MULTA E JUROS NO PERÍODO FISCALIZADO SOB ALEGAÇÃO DE “PRÁTICA REITERADAMENTE OBSERVADA PELAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS” (ART. 100, INCISO III, E PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN). DESCABIMENTO.**

O fato de a Fiscalização nunca haver detectado uma determinada infração cometida pelo contribuinte não implica o reconhecimento tácito da validade daquela conduta, nem configura uma “prática reiteradamente observada pelas autoridades administrativas”, capaz de afastar a imposição de multas e juros. Inaplicabilidade do art. 100, inciso III, e parágrafo único, do CTN.

Em 29/10/2020, a Recorrente apresentou o seu Recurso Voluntário, tendo aduzido razões semelhantes àquelas já trazidas em sua Impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Bruno Minoru Takii**, Relator

O presente recurso é tempestivo e este colegiado é competente para apreciar este feito, nos termos do art. 65, Anexo Único, da Portaria MF nº 1.364/2023, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF.

I – Mérito**I.1. – Decadência. Glosa de créditos acumulados e competência de 07/2014**

Conforme trazido no relatório, a Fiscalização procedeu à glosa de créditos acumulados de PIS/COFINS, formado entre o período de 01/2012 a 07/2014, pois padeceria do mesmo vício identificado nas competências posteriores, isto é, teria sido gerado em função da tomada de créditos a maior sobre produtos adquiridos da ZFM, e de apuração indevida de créditos sobre o ICMS/ST.

Em sua defesa, a Recorrente alega que teria se operado a decadência em relação a esses períodos, conforme previsto nos artigos 150, §4º, e 173 do CTN, pois a notificação do lançamento teria ocorrido somente em 01/08/2019. Sem razão a Recorrente em relação a esse ponto.

Ao se revistar a legislação tributária sobre a questão da decadência, o que se verifica é que a limitação temporal atinge o direito Fisco a proceder ao lançamento tributário, *“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”*, conforme disposto no artigo 142 do CTN, e não à revisão de créditos tributários ainda não utilizados.

A recomposição de saldos é parte integrante e preparatória para a realização do lançamento tributário, mas não se trata do lançamento tributário em si e, por esse motivo, tanto o artigo 150, §4º, quanto o artigo 173 do CTN, não são aplicáveis quando o assunto é o saldo acumulado de créditos de PIS/COFINS.

Isso não quer dizer, contudo, que o prazo decadencial não possua um efeito indireto sobre eventual glosa de saldos acumulados, isto porque o apontamento de eventual diferença a recolher, essa sim, constituída mediante lançamento de ofício do Auditor Fiscal, só poderá ocorrer em competência não alcançada pelo prazo quinquenal.

No presente caso, alega a Recorrente que o prazo decadencial aplicável seria aquele previsto no artigo 150, §4º, do CTN, isto é, de 05 anos após a ocorrência do fato gerador. Assim, fosse esse o caso, todos os períodos anteriores a 08/2014 estariam alcançados pela decadência.

Entretanto, conforme a Súmula STJ nº 555, *“quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”*.

Levando-se em consideração que, de acordo com a própria Recorrente, a acumulação de créditos ocorrida em razão de saída à alíquota zero estabelecida pela Lei nº 11.196/2005, benefício esse que teria vigorado até 12/2015, conclui-se, primeiro, que a Recorrente não teve recolhimento de PIS/COFINS até essa competência e, por esse motivo, o prazo a si aplicável é o previsto no artigo 173, inc. I, do CTN.

Logo, não há que se falar em decadência do direito da Administração-Tributária à recomposição de saldos, tampouco de alcance do instituto sobre a competência de 07/2014.

I.2. – Apuração de créditos integrais sobre mercadorias adquiridas da ZFM

Alega a Recorrente que teria direito à apuração de créditos integrais de PIS/COFINS sobre as mercadorias adquiridas da ZFM para revenda, isto porque a sistemática de não-cumulatividade dessas contribuições não estaria fundamentada no método “imposto sobre imposto”, onde o crédito a apropriar é sempre o destacado na nota fiscal do fornecedor, mas no método “base sobre base”, onde o adquirente aplica a alíquota a que está sujeito sobre o valor do bem ou serviço que adquiriu, independentemente do regime a que esteve sujeito o seu fornecedor.

De fato, o legislador, ao implementar o regime não-cumulativo das contribuições ao PIS/COFINS, optou pela adoção do chamado “método subtrativo indireto” ou da “base sobre base”, onde a apuração de créditos não depende da carga tributária a que esteve sujeito o vendedor, mas apenas do valor da coisa adquirida e das alíquotas aplicáveis às operações do contribuinte, sendo exemplos clássicos a apropriação de créditos integrais de mercadorias adquiridas de empresas optantes pelo Simples Nacional ou pelo regime do Lucro Presumido.

Contudo, essa regra pode ser excepcionada, mediante disposição expressa de lei em sentido estrito, o que normalmente ocorre quando o legislador tem a intenção de estimular a cadeia produtiva de determinado setor ou região, mas sem conceder um efeito amplificador do benefício nas etapas finais de comercialização.

Ao se analisar a legislação acerca das mercadorias adquiridas de fornecedores da ZFM, o que se verifica é a adoção legislativa dessa opção, isto é, a de limitação do crédito passível de apropriação pelo adquirente da mercadoria, conforme previsto no artigo 3º, §12, da Lei nº 10.637/2002, e artigo 3º, §17, inc. III, da Lei nº 10.833/2003, onde, em regra, o crédito de PIS/Pasep e COFINS deve ser apurado mediante a aplicação da alíquota de 1% e 4,6%, respectivamente.

A seguir, transcrevo os dispositivos legais mencionados:

Lei nº 10.637/2002

Art. 3º (...)

§ 12. Ressalvado o disposto no § 2º deste artigo e nos §§ 1º a 3º do art. 2º desta Lei, na aquisição de mercadoria produzida por pessoa jurídica estabelecida na Zona Franca de Manaus, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, **o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota de 1% (um por cento)** e, na situação de que trata a alínea b do inciso II do § 4º do art. 2º desta

Lei, mediante a aplicação da alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento). (Redação dada pela Lei nº 11.307, de 2006)

Lei nº 10.833/2003

Art. 3º (...)

§ 17. Ressalvado o disposto no § 2º deste artigo e nos §§ 1º a 3º do art. 2º desta Lei, na aquisição de mercadoria produzida por pessoa jurídica estabelecida na Zona Franca de Manaus, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa), o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota: (Redação dada pela Lei nº 12.507, de 2011)

I - de 5,60% (cinco inteiros e sessenta centésimos por cento), nas operações com os bens referidos no inciso VI do art. 28 da Lei no 11.196, de 21 de novembro de 2005; (Incluído pela Lei nº 12.507, de 2011)

II - de 7,60% (sete inteiros e sessenta centésimos por cento), na situação de que trata a alínea “b” do inciso II do § 5º do art. 2º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 12.507, de 2011)

III - de 4,60% (quatro inteiros e sessenta centésimos por cento), nos demais casos. (Incluído pela Lei nº 12.507, de 2011)

Observe-se que a legislação trazida aponta hipóteses em que as alíquotas são maiores que as mencionadas. Contudo, trata-se de casos excepcionais, cuja ocorrência não foi verificada nos autos deste processo e, também, não houve alegação da Recorrente nesse sentido.

Logo, a manutenção da glosa desses créditos é medida que se impõe.

I.3 – Apuração de créditos sobre o ICMS/ST destacado na nota de aquisição de mercadorias

De acordo com a Fiscalização, parte das glosas decorre de apuração indevida de créditos sobre o ICMS/ST destacado nas notas fiscais de aquisição de mercadorias, tendo apontado em sua fundamentação o Parecer Normativo CST nº 77/1986, o art. 22, inc. IV, do Decreto nº 4.524/2002, e SC Cosit nº 106/2014.

A Recorrente, por sua vez, traz tese de que o ICMS/ST pago pelo substituído tributário faz parte da composição do custo da mercadoria destinada à revenda, razão pela qual haveria direito ao creditamento, amparado no quanto disposto no artigo 3º, § 3º, inc. III, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, c/c art. 13, do Decreto-lei nº 1.598/1977, a seguir transcritos:

Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003

Art. 3º (...)

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

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

DL nº 1.598/1977

Art. 13 - O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação.

Delimitado o alcance da lide, destaco aqui que, para o presente caso, há decisão recente do Superior Tribunal de Justiça – STJ, obtida em sede de recurso repetitivo (Tema nº 1.231), onde se firmou a tese de que (a) os tributos recolhidos em substituição tributária não integram o conceito de custo de aquisição previsto no art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77 e (b) os valores pagos pelo contribuinte substituto a título de ICMS-ST não geram, no regime não cumulativo, créditos para fins de incidência das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS devidas pelo contribuinte substituído.

A decisão em questão foi proferida nos Recursos Especiais nº 2.075.758 e 2.072.621, assim como nos Embargos de Divergência no Recurso Especial 1.959.571, com trânsito em julgado ocorrido em 16/08/2024.

Desta forma, por força do artigo 99 do RICARF, o qual obriga o Conselheiro a reproduzir o julgamento proferido pelo Tribunal Superior, voto pela negativa de provimento a esse pleito recursal.

III - Conclusão

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Bruno Minoru Takii

ACÓRDÃO 3301-014.414 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 11065.725969/2019-77

DOCUMENTO VALIDADO