



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



<b>PROCESSO</b>	<b>13136.720331/2023-71</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3202-002.787 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	19 de agosto de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	UNIAR COMÉRCIO DE ELETRO–ELETRÔNICOS E SERVIÇOS LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2020

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há nulidade do auto de infração por ausência de descrição satisfatória dos fatos imputados quando o contribuinte demonstra conhecer a materialidade tributável discutida, apresentando razões de defesa em relação ao mérito da autuação.

ACÓRDÃO RECORRIDO. NULIDADE. AUSÊNCIA DE APRECIÇÃO DE RAZÕES DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A mera alegação de que não houve completo enfrentamento das razões de defesa, sem o apontamento de qual teria sido negligenciada pela decisão de primeira instância administrativa, não enseja a nulidade da decisão, quanto mais quando a leitura do acórdão se verifica que as questões foram enfrentadas de forma devidamente fundamentada.

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

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2020

DESCONTO DE CRÉDITOS. EFD-CONTRIBUIÇÕES. BASE DE CREDITAMENTO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

É ônus do contribuinte a comprovação dos valores escriturados em sua EFD-Contribuições relativos à base de creditamento da Cofins.

DESCONTO DE CRÉDITOS. NOTA FISCAL DE AQUISIÇÃO. ICMS. EXCLUSÃO DO VALOR GLOSADO. NÃO CABIMENTO.

Não cabe a dedução do valor do ICMS incidente sobre a operação de aquisição do valor glosado quando o valor do tributo foi computado indevidamente na base de creditamento das contribuições sociais.

CRÉDITO DE CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. APURAÇÃO EXTEMPORÂNEA. CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO.

Precede a discussão relativa à necessidade ou não de retificação do das obrigações acessórias para apropriação de créditos extemporâneos a própria apuração de certeza e liquidez do crédito postulado. Inócua a discussão acerca da forma de postulação do crédito extemporâneo quando a razão primordial da glosa foi a impossibilidade de verificação da própria existência do crédito.

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

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2020

LANÇAMENTO SOBRE A MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se à Contribuição para o PIS o decidido sobre a Cofins, por se tratar de mesma matéria fática.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Rafael Luiz Bueno da Cunha** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Juciléia de Souza Lima, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Aline Cardoso de Faria, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Autos de Infração (fls. 2-21) lavrados para exigência da Contribuição para o PIS e da COFINS, bem como dos respectivos encargos de multa e juros, relativamente ao período de 01/01/2019 a 31/12/2020. As exigências decorrem da glosa de valores registrados

como “Ajustes de Créditos” nos registros M110 e M510 da EFD-Contribuições, declarados como créditos extemporâneos, devoluções de vendas, devoluções de compras, devoluções mês anterior e exclusão de ICMS.

A atuada apresentou impugnação (fls. 232-295), em que, em brevíssima síntese, alega:

- i. Nulidade do auto de infração em virtude de erro na base de cálculo das contribuições;
- ii. Nulidade do auto de infração por erro no montante tributável em virtude da falta de exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições;
- iii. Desnecessidade de retificação de obrigações acessórias para aproveitamento de créditos extemporâneos;
- iv. Que efetuou a retificação da EFD-Contribuições antes do início da ação fiscal;
- v. A fiscalização pautou-se no valor cheio da Nota Fiscal de compras (entrada), sem averiguar/segregar quais itens/produtos, dentro de cada Nota Fiscal, são efetivamente tributados alíquota zero ou isento, o que ressalta ser inadmissível. Houve ofensa ao princípio da estrita legalidade e da tipicidade.

A 4ª Turma da DRJ05, por meio do Acórdão nº 105-012.317 (fls. 646-659), considerou a impugnação improcedente, mantendo integralmente o crédito tributário, decisão da qual a recorrente foi cientificada em 05/03/2024.

Irresignada, em 03/04/2024, interpôs o Recurso Voluntário de fls. 669-750, em que repisa os argumentos trazidos em sua impugnação e, em síntese:

1. Suscita, preliminarmente, a nulidade dos autos de infração por vício material no lançamento em virtude de erro na determinação da base de cálculo das contribuições;
2. Aduz também a nulidade do acórdão recorrido, por entender que seu direito de defesa foi preterido em virtude da não apreciação total dos argumentos trazidos na impugnação;
3. Repisa os argumentos de mérito apresentados na impugnação;
4. Por fim, requer o cancelamento dos autos de infração e o arquivamento do processo administrativo fiscal.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Rafael Luiz Bueno da Cunha**, Relator

## 1. Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele se conhece.

## 2. Preliminares

### 2.1. Nulidade do lançamento

A recorrente aduz, ao longo de sua peça recursal, a nulidade do lançamento. Fundamenta seu pedido, em um primeiro momento, em suposto vício material na determinação do montante tributável, o que, como se verá adiante neste voto, não procede; e, em um segundo momento, em ofensas a princípios constitucionais e na falta de clareza em relação à disposição legal infringida.

Em relação às supostas ofensas a princípios constitucionais e à falta de clareza, a recorrente apresenta argumentação confusa e genérica:

O lançamento do crédito tributário deve primar-se pelos princípios de segurança e da certeza jurídica.

Assim, a disposição legal infringida e a penalidade aplicável deve ser clara e precisa, bem como assegurar-lhe o direito de ampla defesa, previsto de modo taxativo em nosso Estado de Direito vigente desde a Constituição Federal de 1988, pois o lançamento requer prova segura da ocorrência do fato gerador do tributo. Havendo dúvida sobre a exatidão dos elementos em que se baseou o lançamento, a exigência não pode prosperar, por força do disposto no art. 112 do CTN. Não se pode efetuar lançamentos imprecisos ou mal fundamentados para, na fase de julgamento, aperfeiçoá-los com novos argumentos e nova fundamentação como é o caso dos autos em que a Autoridade Fiscal atuante, ignorou a decisão judicial do STF e as normas legais.

É evidente que a nobre Auditora Fiscal não obedeceu aos princípios que norteiam nosso ordenamento jurídico, pois, na autuação, deixou margem a dúvidas sobre a matéria. Ao agente público espera-se conhecer com precisão os fatos a serem apurados, não observados no caso presente.

Não procede à argumentação da recorrente. Vejamos.

Em relação à nulidade, o Decreto nº 70.235/1972, que rege o Processo Administrativo Fiscal, em seu art. 59 dispõe o seguinte:

#### CAPÍTULO III

#### Das Nulidades

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.

A autoridade que lavrou os autos de infração tem competência legal para tanto e o Termo de Verificação Fiscal descreve de maneira clara e completa o procedimento executado e a documentação analisada durante a ação fiscal, bem como o enquadramento legal aplicável aos fatos. Além disso, os anexos ao TVF contêm a discriminação dos valores objeto de glosa. Dessa maneira, foi plenamente possível à recorrente compreender os fatos a ela imputados e apresentar suas razões de defesa, não havendo que se falar em preterição do direito de defesa.

Voto, portanto, por rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento.

## 2.2. Nulidade do acórdão recorrido

A recorrente também suscita a nulidade do acórdão recorrido, sob o argumento de que as alegações feitas na peça impugnatória não foram devidamente examinadas, de maneira que teria havido preterição de seu direito de defesa.

Apesar da alegação, não há, na peça recursal, o apontamento da razão de defesa que não teria sido enfrentada pela primeira instância administrativa, ônus que caberia à recorrente.

Ademais, da leitura da decisão recorrida, verifica-se que as questões controversas foram enfrentadas de forma devidamente fundamentada, de maneira que foi observado o princípio da livre convicção fundamentada, segundo o qual o julgador não está obrigado a rebater, pormenorizadamente, todos os argumentos apresentados pela parte, bastando que motive o julgado com as razões que entendeu suficientes à formação do seu convencimento.

Assim, voto por rejeitar a preliminar de nulidade do acórdão recorrido.

## 3. Mérito

Como visto, cuida-se de autos de Infração para exigência da Contribuição para o PIS e da COFINS em decorrência de glosa de valores constantes dos registros M110 e M510 da EFD-Contribuições (Ajustes do Crédito Apurado) declarados como créditos extemporâneos, devoluções de vendas, devoluções de compras, devoluções mês anterior e exclusão de ICMS.

Antes de passar aos argumentos de mérito trazidos pela recorrente, importante esclarecer o escopo da auditoria e o fundamento dos autos de infração que a recorrente pretende combater, para o fim de delimitar a matéria que remanesce controversa.

Depreende-se do Termo de Verificação Fiscal (TVF) que o escopo da auditoria foi a base de creditamento das contribuições não cumulativas informadas pela recorrente nas EFD-Contribuições relativas a 2019 e 2020, em especial os valores constantes dos registros M110 e M510, destinados a ajustes positivos do crédito, respectivamente, em relação à Contribuição ao PIS e à COFINS. É válido registrar que, no curso da ação fiscal, sucedeu-se o seguinte:

1. Em análise das EFD-Contribuições relativas aos meses de 2019 e 2020 transmitidas pela recorrente, a fiscalização verificou que havia valores de

- crédito declarados nos registros M110 (Ajustes do Crédito de PIS/Pasep Apurado) e M510 (Ajustes do Crédito de COFINS Apurado);
2. Dessa forma, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 2, demandou que fossem entregues planilhas com a discriminação de valores declarados nesses registros;
  3. A empresa não atendeu ao solicitado e não se manifestou em relação à intimação, de maneira que foi reintimada a apresentar a documentação por meio do Termo de Intimação Fiscal Nº 3;
  4. A empresa solicitou prorrogação de prazo e, após, apresentou planilhas, às quais a fiscalização analisou e constatou, que *“a empresa se equivocou no atendimento da solicitação pois apresentou planilhas contendo a apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS e não a descrição dos créditos utilizados na apuração do valor das referidas contribuições, como solicitado no item 3 do Termo de Intimação”*;
  5. Tendo isso em conta, a empresa foi novamente intimada a apresentar as planilhas com a discriminação de valores declarados nos Ajustes de Crédito;
  6. Após pedir prazo, a empresa apresentou planilhas que *“se tratavam da descrição das notas de operações de vendas de mercadorias e algumas transferências entre estabelecimentos, ou seja a Base de cálculo (Receita Bruta), do período de 2016 a 2020”*;
  7. Em virtude do novo erro, a empresa foi intimada e reintimada, por meio dos Termos de Intimação Fiscal nº 5 e nº 6, mas apresentou *“planilhas de 2017 a 2020, todas contendo novamente discriminação das notas de vendas que compuseram a base de cálculo do PIS e COFINS, evidenciando a exclusão do ICMS desta base de cálculo, e não a discriminação base de cálculo dos créditos e ajustes, declarados e utilizados na apuração do PIS e da COFINS ano calendário 2019 e 2020”*.

Portanto, a recorrente foi intimada e reintimada diversas vezes a apresentar a discriminação dos créditos declarados nos registros M110 (Ajustes do Crédito de PIS/Pasep Apurado) e M510 (Ajustes do Crédito de COFINS Apurado) da EFD-Contribuições, não tendo logrado êxito em atender à exigência da fiscalização, quanto menos de comprovar o direito creditório ali declarado

Assim, *“diante das exaustivas tentativas para a empresa detalhar os créditos e ajustes utilizados por ela na apuração do PIS e COFINS, a fiscalização teve aos dados declarados pela empresa em EFD – Contribuições”*.

Após realizar as análises pertinentes, a autoridade fiscal validou os créditos declarados e utilizados na apuração das contribuições descritos como “Aquisição de bens para

revenda” (§3.18 do TVF), “Outras Operações Com Direito a Crédito”, “Aquisição de Serviços Utilizados como Insumos” “Armazenagem de mercadorias e frete na Operação de Venda” e “Devoluções de Vendas” (§3.19 do TVF).

No entanto, com relação aos valores registrados como “Ajustes de Créditos” declarados como créditos extemporâneos, devoluções de vendas, devoluções de compras, devoluções mês anterior e exclusão de ICMS, foram glosados da base de creditamento das contribuições por falta de comprovação de sua legitimidade (§3.38 do TVF).

3.38 Diante disso havendo impossibilidade de análise dos “Ajustes de Créditos” declarados como créditos extemporâneos, devoluções de vendas, devoluções de compras, devoluções mês anterior e exclusão de ICMS, para o ano de 2019 e 2020, pelo fato do contribuinte, apesar de ser intimado para tal, deixar de identificar, especificar e informar sobre a natureza dos mesmos à fiscalização e considerando que não foi verificada nenhuma correção nos moldes determinados na legislação vigente, a qual foi detalhada nos itens acima, todos os valores de créditos declarados e utilizados como ajustes de créditos, na apuração do PIS e da COFINS do período, foram glosados das referidas apurações

Portanto, está claro no Termo de Verificação Fiscal que o fundamento das glosas que originaram a autuação foi a falta de comprovação do direito creditório correspondente aos valores lançados nos registros relativos aos Ajustes de Crédito.

Fixada a base fática envolvida na lide, passemos aos argumentos jurídicos trazidos no recurso voluntário.

### **3.1. Determinação do valor tributável**

A recorrente contesta o valor da autuação alegando erro na apuração dos valores glosados. Em seu entendimento, na determinação dos valores de crédito glosados, a fiscalização deveria ter procedido à aplicação das alíquotas correspondentes, 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS, mas transportou diretamente os valores constantes dos registros M110 e M510 (Ajustes do Crédito Apurado) das EFD-Contribuições para a coluna “Contribuição” dos autos de infração. Tenta fazer crer, assim, que os valores lançados se referem ao valor da base de cálculo dos créditos, e não ao valor dos créditos descontados em si. Com isso, conclui pelas seguintes diferenças de valores:

RESUMO GERAL				
Ano Calendário	Contribuição	Vr Contrib. Apurada Receita Federal (em R\$) (1)	Vr. Contrib. Apurada UNIAR (em R\$) (2)	Diferença Receita Federal X UNIAR (em R\$) (1) – (2) = (3)
2019	PIS	R\$ 4.111.534,74	R\$ 67.840,32	R\$ 4.043.694,42
2020	PIS	R\$ 4.136.935,96	R\$ 68.259,44	R\$ 4.068.676,52
	<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 8.248.470,70</b>	<b>R\$ 136.099,76</b>	<b>R\$ 8.112.370,94</b>
2019	COFINS	R\$ 18.940.658,37	R\$ 1.439.490,04	R\$ 17.501.168,33
2020	COFINS	R\$ 19.068.913,24	R\$ 1.449.237,41	R\$ 17.619.675,79
	<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 38.009.571,61</b>	<b>R\$ 2.888.727,45</b>	<b>R\$ 35.120.844,12</b>

Não procede a alegação da recorrente. Vejamos.

Os registros M110 (Ajustes do Crédito de PIS/Pasep Apurado) e M510 (Ajustes do Crédito de COFINS Apurado) da EFD-Contribuições, de onde provieram os valores lançados pelos autos de infração objeto destes autos, contêm valores que são adicionados ou subtraídos por ajuste ao crédito do período, ou seja, os valores ali constantes não se referem à base de cálculo sobre a qual devem ser aplicadas alíquotas para se chegar ao valor do crédito, mas sim do valor do crédito final. A título de exemplo, trazemos o leiaute constante do “GUIA PRÁTICO DE ORIENTAÇÃO DO LEIAUTE E DA ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP, DA COFINS E DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA (CPRB) - Versão 1.33”.

#### Registro M500: Crédito de Cofins Relativo Ao Período

*Este registro tem por finalidade realizar a consolidação do crédito relativo à Cofins apurado no período.*

Nº	Campo	Descrição	Tipo	Tam	Dec	Obrig
01	REG	Texto fixo contendo "M500"	C	004*	-	S
02	COD_CRED	Código de Tipo de Crédito apurado no período, conforme a Tabela 4.3.6.	C	003*	-	S
03	IND_CRED_ORI	Indicador de Crédito Oriundo de: 0 – Operações próprias 1 – Evento de incorporação, cisão ou fusão	N	001*	-	S
04	VL_BC_COFINS	Valor da Base de Cálculo do Crédito	N	-	02	N
05	ALIQ_COFINS	Alíquota da COFINS (em percentual)	N	008	04	N
06	QUANT_BC_COFINS	Quantidade – Base de cálculo COFINS	N	-	03	N
07	ALIQ_COFINS_QUANT	Alíquota da COFINS (em reais)	N	-	04	N
08	VL_CRED	Valor total do crédito apurado no período	N	-	02	S
09	VL_AJUS_ACRES	Valor total dos ajustes de acréscimo	N	-	02	S
10	VL_AJUS_REDUC	Valor total dos ajustes de redução	N	-	02	S
11	VL_CRED_DIFER	Valor total do crédito diferido no período	N	-	02	S
12	VL_CRED_DISP	Valor Total do Crédito Disponível relativo ao Período (08 + 09 – 10 – 11)	N	-	02	S
13	IND_DESC_CRED	Indicador de utilização do crédito disponível no período: 0 – Utilização do valor total para desconto da contribuição apurada no período, no Registro M600; 1 – Utilização de valor parcial para desconto da contribuição apurada no período, no Registro M600.	C	001*	-	S

Nota-se que o campo nº 12 (VL\_CRED\_DISP) se refere ao valor do crédito disponível e é obtido pelo valor do crédito (campo 08) acrescido do valor total dos ajustes de acréscimo (campo 09) ou subtraído do valor total dos ajustes de redução (campo 10). Por sua vez, os valores de ajustes são os provenientes do registro M510.

#### Registro M510: Ajustes do Crédito de Cofins Apurado

Registro a ser preenchido caso a pessoa jurídica tenha de proceder a ajustes de créditos escriturados no período, decorrentes de ação judicial, de processo de consulta, da legislação tributária das contribuições sociais, de estorno ou de outras situações.

Nº	Campo	Descrição	Tipo	Tam	Dec	Obrig
01	REG	Texto fixo contendo "M510"	C	004*	-	S
02	IND_AJ	Indicador do tipo de ajuste: 0- Ajuste de redução; 1- Ajuste de acréscimo.	C	001*	-	S
03	VL_AJ	Valor do ajuste	N	-	02	S
04	COD_AJ	Código do ajuste, conforme a Tabela indicada no item 4.3.8.	C	002*	-	S
05	NUM_DOC	Número do processo, documento ou ato concessório ao qual o ajuste está vinculado, se houver.	C	-	-	N
06	DESCR_AJ	Descrição resumida do ajuste.	C	-	-	N
07	DT_REF	Data de referência do ajuste (ddmmaaaa)	N	008*	-	N

**Observações:** Registro a ser preenchido caso a pessoa jurídica tenha de proceder a ajustes de créditos escriturados no período, decorrentes de ação judicial, de processo de consulta, da legislação tributária das contribuições sociais, de estorno ou de outras situações, deverá proceder à escrituração deste registro

Nível hierárquico - 3

Ocorrência - 1:N (por tipo de crédito - M500)

Campo 01 - Valor Válido: [M510]

Campo 02 - Valores Válidos: [0, 1]

Campo 03 - Preenchimento: informar o valor do ajuste de redução ou de acréscimo. A soma de todos os valores deste campo, representando ajustes de acréscimo (IND\_AJ = 1) deverá ser transportada para o campo 09 (VL\_AJUS\_ACRES) do registro M500. Por sua vez, a soma de todos os valores deste campo, representando ajustes de redução (IND\_AJ = 0) deverá ser transportada para o campo 10 (VL\_AJUS\_REDUC) do registro M500.

Além disso, como o próprio acórdão recorrido destacou, os valores lançados estão em consonância com os valores constantes nas planilhas de apuração ("PLANILHAS PIS COFINS 2019" à fl.125 e "PLANILHAS PIS COFINS 2020" à fl. 128) entregues pela recorrente no curso da auditoria.

Improcedente, portanto, a alegação da recorrente de erro na determinação da base de cálculo das contribuições nos autos de infração.

Assim, nesse ponto, nego provimento ao recurso.

### **3.2. Exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições**

Conforme já narrado, um dos detalhamentos dos "Ajustes de Créditos" glosados foi descrito como "Exclusão ICMS". Em que pese a genericidade da descrição, como se viu, o fundamento da glosa foi a falta de comprovação do direito creditório ali declarado. Não obstante, a autoridade lançadora ainda teve o cuidado de destacar no TVF que a exclusão do ICMS não se aplicava à base de creditamento das contribuições, conforme Parecer SEI nº 12.943/2021/ME.

Em sua impugnação, a autuada fez longa digressão sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, destacando o julgamento, pelo Supremo

Tribunal Federal, do Recurso Extraordinário nº 576.706/PR, com repercussão geral reconhecida. Trouxe também legislação tributária sobre o tema, como a Instrução Normativa RFB nº 2.121/2002 e o Parecer SEI nº 14.483/2021.

Ao apreciar o recurso, o acórdão recorrido manteve as glosas, destacando que:

O Recurso Extraordinário nº 574.706 trata do ICMS a ser excluído da base de cálculo das contribuições, ou seja, o ICMS sobre as vendas, que não se relaciona com as operações de aquisição geradoras de créditos das contribuições previstas na legislação de regência e que podem ser descontadas das contribuições apuradas.

Em seu recurso voluntário, a recorrente volta a se insurgir contra a autuação sob o argumento de que a autoridade fiscal teria procedido à “*autuação das contribuições de PIS/Pasep e da COFINS, sem excluir dos cálculos do valor tributável dessas contribuições o valor do ICMS destacado nas notas fiscais de saída/venda*”, chegando a insinuar na peça recursal que teria assim procedido por desídia.

O argumento não merece prosperar.

Importante repisar que, no caso dos autos, o lançamento teve origem em glosas de créditos. No Termo de Verificação Fiscal (fls. 24-41), está claro que a autoridade fiscal intimou a recorrente, por diversas vezes, a apresentar planilhas com as discriminações dos créditos registrados como Ajustes de Créditos, mas que ela somente apresentou documentação relativa a notas fiscais de saída (venda de mercadorias). Aparentemente em função da confusão da recorrente no atendimento das intimações, a autoridade consignou no TVF que:

3.41 Entretanto **o contribuinte se equivocou ao apresentar planilhas contendo operações de vendas contendo discriminações viabilizando a exclusão do ICMS da Base de Cálculo do PIS/COFONS. Ressalto que a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS não dizem respeito a esta ação fiscal**, tendo em vista que as solicitações da fiscalização consistem na Operação, créditos decorrentes da não cumulatividade PIS/COFINS. (grifo nosso)

Já foi visto, como está claro no Termo de Verificação Fiscal, que o fundamento das glosas que originaram a autuação foi a falta de comprovação dos valores lançados nos registros relativos aos Ajustes de Crédito, não tendo relação, portanto, com suposta não acolhida da exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições nas operações de venda, como argumentado pela recorrente em seu recurso voluntário.

A título de *obiter dicta*, note-se que a base de creditamento da Contribuição ao PIS e da COFINS manteve o valor do ICMS pago na operação de aquisição até 30/05/2023, quando entrou em vigor a Lei nº 14.592/2023, que incluiu o inciso III ao §2º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Como o período fiscalizado abrange os meses dos anos calendário 2019 e 2020, ainda era possível tomar crédito sobre o valor do ICMS pago nas operações de

aquisição, de maneira que eventual glosa, logicamente, deveria se dar pelo valor total, incluindo o valor relativo ao ICMS.

Por fim, registre-se que tampouco a recorrente trouxe provas na impugnação dos valores lançados nos registros relativos aos Ajustes de Crédito, não havendo reforma a fazer na decisão recorrida.

Assim, não merece amparo o argumento da recorrente, de maneira que voto por negar provimento também nesse ponto.

### **3.3. Dos créditos declarados como extemporâneos**

Conforme se verifica no Termo de Verificação Fiscal (fls. 24-41), a parcela mais relevante dos créditos declarados pela recorrente nos registros M110 e M510 - relativos a Ajustes de Crédito - das EFD-Contribuições relativas aos meses de 2019 e 2020, glosados pela fiscalização, está descrita como “créditos extemporâneos”.

Em sua defesa, a recorrente sustenta a legitimidade de que o crédito extemporâneo seja aproveitado sem a necessidade de retificação das obrigações acessórias, quais sejam, EFD-Contribuições e DCTFs, escorando-se no acórdão nº 9303-009.660 da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, datado de 15 de março de 2022, para sustentar sua posição.

Já foi visto que as glosas que originaram a autuação foram motivadas pela impossibilidade de análise dos créditos declarados pela recorrente nos registros M110 e M510, relativos a Ajustes de Crédito, o que se deveu ao não atendimento, pela recorrente, das exigências da fiscalização no curso do procedimento fiscal. Trata-se de motivo que precede a discussão relativa à necessidade ou não de retificação das obrigações acessórias para apropriação de créditos extemporâneos.

No entanto, como a recorrente afirma que, a despeito de entender desnecessária as retificações, transmitiu EFD-Contribuições e DCTF retificadoras antes do início da ação fiscal e apresenta documentos com a pretensão de comprovar sua alegação, passemos à análise dos pontos sob discussão.

#### **3.3.1. Do aproveitamento de crédito extemporâneo**

A discussão sobre a necessidade ou não de retificação das obrigações acessórias para aproveitamento de créditos extemporâneos não é nova no âmbito deste Conselho. De fato, como afirmou a recorrente, a 3ª Turma da Câmara Superior decidiu, em 2022, por maioria de votos, pela possibilidade de aproveitamento sem retificação, deixando clara a condição de que deveria i) ser respeitado o prazo de cinco anos a contar da constituição do crédito das contribuições não cumulativas e ii) demonstrado a inexistência de aproveitamento em outros períodos.

O direito de descontar créditos da contribuição para o PIS e da COFINS sobre os valores devidos é assegurado nos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. A apuração desses créditos, por sua vez, se dá com base no valor das aquisições e das despesas e encargos

incorridos no mês, conforme dispõem os §§1º dos referidos arts. 3º. Depreende-se, portanto, que os créditos devem ser apropriados dentro do mês em que gerados.

Por seu turno, o art. 16 da Lei nº 9.779/1997 delegou à Secretaria da Receita Federal competência para “dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável”. Além disso, o art. 66 da Lei nº 10.637/2002 e o art. 92 da Lei nº 10.833/2003 delegam à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil competência para regulamentá-las. Com fundamento nessa delegação legal, a Receita Federal editou a Instrução Normativa RFB nº 1.252/2012, que dispõe sobre a Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita (EFD-Contribuições). Já em seu art. 1º, consta que a EFD-Contribuições “se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras operações e informações de interesse da Secretaria da Receita Federal do Brasil, em arquivo digital, bem como no registro de apuração das referidas contribuições, referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte”. Trata-se, portanto, de obrigação acessória que permite ao fisco o controle da sistemática de apuração de débitos e créditos das contribuições, essencial à atividade fiscalizatória.

Voltando às Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2002, os §§4º de seus arts. 3º preveem que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes. Ocorre que a previsão de aproveitamento em meses subsequentes ao da geração do crédito não elide a necessidade de que o crédito seja apropriado no mês de sua geração por meio das obrigações acessórias. Caso não tenha sido apropriado no momento correto, para que possa ser aproveitado em período posterior, deve-se proceder à retificação das EFD-Contribuições e das respectivas DCTF. Veja, não se está a dizer que a retificação é um fim em si, mas medida que se impõe como meio de garantir a certeza e a liquidez do crédito, inclusive para demonstração de que não foi aproveitado em outros períodos.

A retificação das obrigações relativas à apuração e consolidação da contribuição para o PIS e da COFINS é necessária não só para que sejam reconstituídos os créditos originados de operações que foram desconsideradas nos demonstrativos anteriormente apresentados, mas também para viabilizar o controle dos saldos de créditos passíveis de utilização em períodos posteriores.

Trata-se de medida essencial para evidenciar, com precisão, a natureza e o valor dos créditos apurados no período e, mais importante, controlar sua utilização no decorrer do tempo. Desse modo, só será admissível o aproveitamento extemporâneo de créditos do PIS e da COFINS, regime não cumulativo, caso o contribuinte proceda à retificação das declarações e demonstrativos dos períodos de apuração correspondentes (DCTF, Dacon ou EFD-Contribuições, conforme aplicável), desde o período em que o crédito foi originado até o período em que será utilizado, ou requerido em pedido de ressarcimento.

Sobre o assunto, a mesma 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais que proferiu o acórdão referido pela recorrente para fundamentar sua pretensão (em composição diversa) teve a oportunidade de revisitar o tema recentemente e, em mais de uma ocasião, decidiu pela impossibilidade de aproveitamento de créditos extemporâneos sem a devida retificação das obrigações acessórias. Reputa-se oportuno transcrever as ementas desses acórdãos mais recentes.

Acórdão 9303-015.663 – 15 de agosto de 2024

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

Período de apuração: 01/03/2007 a 30/04/2007, 01/07/2007 a 31/12/2007

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração (DACON) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais.

Acórdão 9303-015.597 – 18 de julho de 2024

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

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

COFINS. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

A apuração extemporânea de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins só é admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, a exemplo do DACON, para que os registros permitam controle da fruição dos créditos sem duplicidades ou incongruências em relação aos controles/registros contábeis e fiscais do contribuinte.

Visto que o aproveitamento de créditos extemporâneos se condiciona à devida retificação das obrigações acessórias, passemos à análise da alegação de que elas teriam sido retificadas.

### **3.3.2. Da retificação das EFD-Contribuições**

Ainda em relação ao crédito extemporâneo, a recorrente alega que, a despeito de entender que não seria necessária a retificação, transmitiu EFD-Contribuições retificadoras antes do início da fiscalização, quando ainda gozava de espontaneidade. Segue em seu recurso com a apresentação de diversas tabelas relativas ao período de 01/2019 a 12/2020, que representariam as apurações das contribuições após as retificações informadas. Alega que a fiscalização teria desconsiderado tais retificações.

Mais uma vez, não procede o alegado pela recorrente. Vejamos.

Da análise dos documentos apresentados junto à impugnação, verifica-se que as EFD-Contribuições retificadoras apresentadas se referem aos meses de 2019 (Doc. 6.1) e aos meses de 2020 (Doc. 6.2). Para fins de aproveitamento de crédito extemporâneo, no entanto, como afirmou na decisão de primeira instância, as retificações para aproveitamento de crédito fora do mês de sua competência devem contemplar as EFD-Contribuições e DCTFs relativas ao período de origem do crédito, o que não foi comprovado pela recorrente.

Não bastasse isso, deve-se ressaltar que, em relação às EFD-Contribuições retificadoras relativas aos meses de 2020, é possível verificar que sua data de transmissão, 28/06/2021, é posterior ao início do procedimento fiscal, 15/06/2021, esvaziando ainda mais a alegação da recorrente.

Assim, não tendo sido comprovada a retificação das EFD-Contribuições dos períodos em que se originaram os créditos e posteriores, até o período de utilização, voto por negar provimento e manter as glosas dos créditos descritos como extemporâneos nos registros relativos a Ajustes de Créditos.

#### **4. Dispositivo**

Por todo exposto, voto por rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas e, no mérito, por negar provimento ao recurso voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Rafael Luiz Bueno da Cunha**