



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13136.721400/2024-44
ACÓRDÃO	3201-013.407 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DMA DISTRIBUIDORA S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

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).

DUPLICIDADE DE CRÉDITO SOBRE O ICMS PRÓPRIO. IMPROCEDÊNCIA DAS ALEGAÇÕES DA CONTRIBUINTE.

Configura-se creditamento indevido a reinclusão destacada do ICMS próprio nas aquisições de mercadorias para revenda, uma vez que esse valor já integra o custo da mercadoria e, por conseguinte, a base de cálculo legítima do crédito. A tentativa de reaver esse montante separadamente resulta em duplicidade de crédito, carecendo de respaldo legal.

TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 217.

A negativa do crédito de frete de produtos acabados resta pacificada no âmbito deste Conselho, em razão da edição da Súmula CARF nº 217, aprovada pela 3ª Turma da CSRF, em sessão de 26/09/2024 (vigência em 04/10/2024): “Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.”

REGIME NÃO CUMULATIVO. ATIVIDADE COMERCIAL. INSUMOS. DESPESAS COM VALE-TRANSPORTE E VALE-ALIMENTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO.

No regime da não cumulatividade das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins, a legislação restringe a apuração de créditos por pessoas jurídicas comerciais aos bens adquiridos para revenda, nos termos do art. 3º, I, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, sendo incabível a apropriação de créditos com fundamento no inciso II (insumos), cuja aplicação se limita às atividades de produção de bens e prestação de serviços. Também é vedado o aproveitamento de créditos sobre despesas com vale-transporte e vale-alimentação por empresas que não exerçam atividades de limpeza, conservação ou manutenção, nos termos do inciso X do mesmo artigo. Referidos dispêndios, ainda que obrigatórios por força legal ou normativa, não se qualificam como insumos, à luz do critério da essencialidade ou relevância definido pelo STJ no REsp 1.221.170/PR.

REGIME NÃO CUMULATIVO. ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITO INDEVIDO. COMPENSAÇÃO INFORMAL. IMPOSSIBILIDADE.

É indevido o lançamento de crédito na EFD-Contribuições a título de aquisição de insumos submetidos à alíquota zero, ainda que com o propósito de neutralizar, de forma extemporânea, débitos indevidamente oferecidos à tributação em períodos anteriores. A legislação de regência não autoriza a utilização de crédito fictício como forma de correção de débitos indevidos. Eventuais erros de apuração devem ser corrigidos mediante retificação da escrituração fiscal digital do período correspondente. Na hipótese de recolhimento a maior, o contribuinte deve valer-se dos instrumentos legais próprios de restituição ou compensação, nos termos da legislação vigente.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

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).

DUPLICIDADE DE CRÉDITO SOBRE O ICMS PRÓPRIO. IMPROCEDÊNCIA DAS ALEGAÇÕES DA CONTRIBUINTE.

Configura-se creditamento indevido a reinclusão destacada do ICMS próprio nas aquisições de mercadorias para revenda, uma vez que esse valor já integra o custo da mercadoria e, por conseguinte, a base de cálculo legítima do crédito. A tentativa de reaver esse montante separadamente resulta em duplicidade de crédito, carecendo de respaldo legal.

TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF N° 217.

A negativa do crédito de frete de produtos acabados resta pacificada no âmbito deste Conselho, em razão da edição da Súmula CARF n° 217, aprovada pela 3ª Turma da CSRF, em sessão de 26/09/2024 (vigência em 04/10/2024): “Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.”

REGIME NÃO CUMULATIVO. ATIVIDADE COMERCIAL. INSUMOS. DESPESAS COM VALE-TRANSPORTE E VALE-ALIMENTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO.

No regime da não cumulatividade das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins, a legislação restringe a apuração de créditos por pessoas jurídicas comerciais aos bens adquiridos para revenda, nos termos do art. 3º, I, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, sendo incabível a apropriação de créditos com fundamento no inciso II (insumos), cuja aplicação se limita às atividades de produção de bens e prestação de serviços. Também é vedado o aproveitamento de créditos sobre despesas com vale-transporte e vale-alimentação por empresas que não exerçam atividades de limpeza, conservação ou manutenção, nos termos do inciso X do mesmo artigo. Referidos dispêndios, ainda que obrigatórios por força legal ou normativa, não se qualificam como insumos, à luz do critério da essencialidade ou relevância definido pelo STJ no REsp 1.221.170/PR.

REGIME NÃO CUMULATIVO. ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITO INDEVIDO. COMPENSAÇÃO INFORMAL. IMPOSSIBILIDADE.

É indevido o lançamento de crédito na EFD-Contribuições a título de aquisição de insumos submetidos à alíquota zero, ainda que com o propósito de neutralizar, de forma extemporânea, débitos indevidamente oferecidos à tributação em períodos anteriores. A legislação de regência não autoriza a utilização de crédito fictício como forma de correção de débitos indevidos. Eventuais erros de apuração devem ser corrigidos mediante retificação da escrituração fiscal digital do período correspondente. Na hipótese de recolhimento a maior, o contribuinte deve

valer-se dos instrumentos legais próprios de restituição ou compensação, nos termos da legislação vigente.

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

Flávia Sales Campos Vale – Relatora

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Enk de Aguiar, Flavia Sales Campos Vale, Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Fabiana Francisco de Miranda, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgou improcedente a Impugnação apresentada pela Recorrente e manteve o crédito tributário.

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

Trata o presente processo de autos de infração, lavrados contra a contribuinte acima identificada, que pretendem a cobrança de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins e da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, relativo ao período de apuração de 01/01/2020 a 31/12/2020.

Foram lavrados no procedimento fiscal dois autos de infração, folhas de capa transcritas a seguir, contendo a seguinte infração: “insuficiência de declaração e recolhimento decorrente de créditos improcedentes”.

(...)

Durante a realização dos trabalhos de auditoria, a autoridade fiscal glosou créditos não cumulativos apurados pela contribuinte, relativos ao ano-calendário de 2020, conforme relato contido no Termo de Verificação e Constatação Fiscal-TVF, de fls. 18-45.

Quanto ao objeto social da empresa, cabe a seguinte transcrição do TVF:

2) De acordo com o artigo 3º do Estatuto Social registrado na JUCEMG em 23/11/2022: “A companhia tem por objetivo social o comércio a varejo, e, por atacado de mercadorias, com predominância de produtos alimentícios, exploração de comércio de supermercados, mudas e sementes, de carnes (açougue), atividades de importação e exportação, de vinhos e derivados da uva e do vinho, vinagre, aceto balsâmico, bebidas, produtos de origem animal, pescados, azeite, produtos de origem vegetal e produtos alimentícios, a fabricação e comércio de produtos de padaria, confeitaria e pastelaria, que serão realizadas através de seus estabelecimentos filiais localizados nos estados do Brasil, inclusive por meio de comércio eletrônico (via internet), carga e descarga, além da guarda e estacionamento de veículos terrestres automotores e atividades de restaurantes, lanchonetes, casas de chá, de sucos, cozinha industrial para preparação de refeições exclusivamente para funcionários.”

No item 13.a do TVF, a Fiscalização cita legislação tributária a seguir transcrita com destaques em negrito:

Lei nº 10.833, de 2003; Lei nº 10.637, de 2002 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 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;

Transcreve-se o detalhamento das infrações apontadas no TVF (com destaques em negrito):

III - DAS INFRAÇÕES À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

14) Analisando os dados vinculados às Escriturações Fiscais Digitais da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da

Seguridade Social (EFD-Contribuições), transmitidas pela empresa ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), bem como as informações, os documentos, e as planilhas eletrônicas de dados entregues sob intimação, verificamos que ações do sujeito passivo se enquadraram nas seguintes infrações à legislação tributária federal:

14.a) Apuração e aproveitamento indevidos de créditos básicos de Cofins e PIS (alíquotas de 7,6% e 1,65%) vinculados a aquisição de mercadorias para revenda, calculados inapropriadamente sobre valores referentes a ICMS-ST, e em duplicidade sobre valores do ICMS normal, uma vez que mesmo integrando o valor da mercadoria foi novamente somado sob a justificativa de neutralizar o efeito do ICMS na saída das mercadorias, contrariando o disposto nas Leis 10.833/2003 e 10.637/2002, artigos 3º, inciso I, e §2º, inciso II.

Enquadramento legal da infração: Lei 10.637/2002, artigo 3º, inciso I e § 2º, inciso II; Lei 10.833/2003, artigo 3º, inciso I e § 2º, inciso II.

14.b) Apuração e aproveitamento indevidos de créditos básicos de Cofins e PIS (alíquotas de 7,6% e 1,65%), calculados sem amparo legal, sobre valores relativos a gastos com “Mercadorias Alíquota Zero”, “Vale Alim. Refeitório” e “Vales Transporte”, classificados pelo sujeito passivo como OUTRAS OPERAÇÕES COM DIREITO A CRÉDITO nos registros F100 das EFD-Contribuições, pois a aquisição de mercadorias sujeitas a alíquota zero das contribuições não geram direito a crédito, enquanto o pagamento de vale-alimentação e vale-transporte somente permitem a apuração de créditos quando esses vales são fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção; Enquadramento legal da infração: artigos 3º e §2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

14.c) Apuração e aproveitamento indevidos de créditos básicos de Cofins e PIS (alíquotas de 7,6% e 1,65%) calculados inapropriadamente sobre valores pagos a título de Fretes, classificados pelo sujeito passivo como FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA nos registros D105 e D101 das EFD-Contribuições, os quais não se enquadram no inciso IX, do art. 3º da Lei 10.833/2003, uma vez que se referem a fretes na transferência de mercadorias para revenda entre estabelecimentos filiais do próprio sujeito passivo; Enquadramento legal da infração: artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

14.d) Apuração e aproveitamento indevidos de créditos básicos de Cofins e PIS (alíquotas de 7,6% e 1,65%) calculados inapropriadamente sobre valores pagos a título “FRETE TRANSF.MERC.”, classificados pelo sujeito passivo como AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO nos registros A170 das EFD-Contribuições, os quais não podem se enquadrar no inciso IX, do art. 3º da Lei 10.833/2003, nem como serviços utilizados como insumo,

uma vez que se referem a fretes na transferência de mercadorias para revenda entre estabelecimentos filiais do próprio sujeito passivo.

Enquadramento legal da infração: artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Segundo a autoridade fiscal, a empresa justificou a inclusão do ICMS, ICMS-ST e FCP-ST nas bases de cálculo dos créditos de Cofins e PIS nos argumentos a seguir reproduzidos:

9.c.1. “tratar-se de valores que compõem o custo de aquisição como imposto não recuperável a esteira do que preconiza a legislação e do que vem sendo decidido pelo STJ (Resps 2.009.643/2.019.335/2.019.696)”; e 9.c.2. “ser necessário para dar efetividade ao cumprimento da decisão proferida no tema 69 do STF em que se decidiu que “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS”. Na medida em que o contribuinte não dispunha de recursos/possibilidades sistêmicas para dar efetividade a decisão no momento da saída da mercadoria, a neutralização do impacto do ICMS na base de PIS e COFINS se deu no momento da entrada das mercadorias para revenda, alcançando o mesmo resultado final.”;

De acordo com a Fiscalização, a empresa apresentou planilhas eletrônicas contendo os valores de ICMS, ICMS-ST e IPI somados aos valores dos itens adquiridos p/ revenda na composição das bases de cálculo dos créditos de Cofins e PIS escriturados pelo sujeito passivo de forma consolidada nos registros C195/C191 das EFD-Contribuições (EFDC) do ano 2020, com alíquotas de 7,6% e 1,65% respectivamente.

Os valores do ICMS e ICMS-ST utilizados foram apresentados pelo próprio sujeito passivo em resposta às intimações fiscais, conforme informado no subitem “9.d” e no item “12” do TVF:

9) Em resposta a itens do Termo de Início do Procedimento Fiscal e dos Termos de Intimação Fiscal, o sujeito passivo:

(...)9.d) apresentou planilhas eletrônicas contendo os valores de ICMS, ICMS-ST e IPI somados aos valores dos itens adquiridos p/ revenda na composição das bases de cálculo dos créditos de Cofins e PIS escriturados pelo sujeito passivo de forma consolidada nos registros C195/C191 das EFD-Contribuições (EFDC) do ano 2020, com alíquotas de 7,6% e 1,65% respectivamente.

(...)12) Os valores referentes ao ICMS e ICMS-ST destacados nas notas fiscais de aquisição de mercadorias para revenda, somados indevidamente às bases de cálculo dos créditos da Cofins e PIS nas EFD-Contribuições, foram especificados e detalhados pelo próprio sujeito passivo em resposta às intimações fiscais nº 2 e 3.

Em resumo, a Fiscalização conclui que houve uma inclusão indevida, nas bases de cálculo dos créditos da Cofins e PIS sobre as aquisições de mercadorias para revenda, das parcelas destacadas nas notas fiscais relativas ao ICMS-ST e ao ICMS normal, sendo que o segundo já integra o valor das mercadorias, caracterizando a duplicidade da apuração de créditos sobre esse ICMS normal.

Cita o Fisco que as justificativas apresentadas pelo sujeito passivo, transcritas nos subitens “9.c.1” e “9.c.2” supra, não merecem prosperar tendo em vista que as decisões judiciais do STJ mencionadas em “9.c.1” somente se aplicam às partes envolvidas e o procedimento descrito em “9.c.2” não possui amparo legal, nem judicial. A legislação tributária, por outro lado, tem efeito vinculante no âmbito da RFB.

Acrescenta que os valores referentes ao ICMS e ICMS-ST destacados nas notas fiscais de aquisição de mercadorias para revenda, somados indevidamente às bases de cálculo dos créditos da Cofins e PIS nas EFD-Contribuições, foram especificados e detalhados pelo próprio sujeito passivo em resposta às intimações fiscais nº 2 e 3.

Para comprovar a apuração fiscal, foram anexados os seguintes demonstrativos:

- a) No Anexo 1, intitulado Valores dos créditos indevidos de Cofins e PIS escriturados nos registros C195 e C191 das EFD-Contribuições, foram explicitados os valores mensais do ICMS e ICMS-ST destacados nas notas fiscais de aquisição de mercadorias para revenda, indevidamente incluídos pelo sujeito passivo nas bases de cálculo dos créditos das contribuições escrituradas nos registros C195 e C191 e os respectivos valores de Cofins e PIS com alíquotas básicas de 7,60% e 1,65% respectivamente. Os valores do ICMS e ICMS-ST utilizados nesse anexo foram apresentados pelo próprio sujeito passivo em resposta às intimações fiscais, conforme informado no subitem “9.d” e no item “12” do TVF.
- b) No Anexo 1A, Exemplos de NFe de aquisição com apuração dos créditos indevidos de Cofins e PIS escriturados nos registros C195 e C191 das EFD-Contribuições, foram relacionados dados extraídos de notas fiscais eletrônicas de venda, emitidas pelos fornecedores/vendedores, exemplificativas (em conjunto com o anexo 1B) da sistemática utilizada pelo sujeito passivo na apuração das bases de cálculo e dos créditos de Cofins e PIS sobre a aquisição de mercadorias para revenda, explicitando e totalizando os valores do produto, do ICMS normal, do ICMS-ST e da base de cálculo da Cofins/PIS.
- c) No Anexo 1B, Comparativo dos somatórios das NF-e do anexo 1A com os correspondentes valores escriturados sinteticamente nos registros C195 e C191 das EFD-Contribuições, foi demonstrado que as diferenças apuradas entre os valores escriturados, de forma consolidada nos registros C195 e C191, das bases de cálculo dos créditos de Cofins e PIS [coluna B do anexo] e os respectivos valores dos totais dos itens [coluna A] são exatamente

iguais ao somatório dos valores do ICMS normal e ICMS-ST [coluna H] registrados nas correspondentes notas fiscais de aquisição. No presente anexo verifica-se também que para cada item escriturado sinteticamente nos registros C195/C191 correspondem vários itens de notas fiscais de aquisição [coluna I].

d) O Anexo 3, demonstra os Valores dos créditos indevidos de Cofins e PIS escriturados nos registros D105 e D101 das EFD, explicitando também as bases de cálculo mensais desses créditos apurados pelo sujeito passivo e escriturados em suas EFD-Contribuições nos registros D105 e D101. Na primeira coluna (Valor Total do Frete CT-e), transcrevemos a soma dos valores mensais da prestação dos serviços de frete na transferência de mercadorias para revenda entre estabelecimentos do próprio sujeito passivo, obtidos dos respectivos CT-e (relacionados no anexo 3A).

e) No Anexo 3A, Relação dos CT-e de transferência de mercadorias para revenda entre estabelecimentos do sujeito passivo, foram relacionados todos os CT-e totalizados no anexo 3, apresentando para cada um dos 74.258 CT-e as chaves de acesso ddos mesmos e de uma NF-e a eles vinculada, os CNPJ do remetente e destinatário, o valor total da prestação do serviço do CT-e, a base de cálculo e o valor do crédito da Cofins escriturados nos registros D105, a base de cálculo e o crédito do PIS escriturados nos registros D101 da EFDContribuições. Tendo em vista o volume de dados e a dificuldade de visualização dos mesmos no formato PDF, esse anexo será juntado ao processo no formato planilha EXCEL “xlsx”.

f) O Anexo 4, Valores dos créditos indevidos de Cofins e PIS escriturados nos registros A170 das EFD-Contribuições, transcreve os valores das bases de cálculo e dos créditos das contribuições sobre fretes na transferência de mercadorias, classificados pelo sujeito passivo como AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO nos registros A170 das EFD-Contribuições.

g) No Anexo 5, demonstra-se a Apuração dos valores dos créditos de Cofins e PIS depois da exclusão dos indevidos demonstrados nos anexos 1 a 4, consolidando os valores mensais dos créditos indevidos e os subtraindo dos valores totais mensais escriturados nas EFD-Contribuições.

h) O Anexo 6, transcreve a Apuração dos valores devidos e a recolher das Contribuições Cofins e PIS conforme EFD-Contribuições retificadoras transmitidas em ABR/2023, explicitando os valores totais mensais dos débitos, créditos e saldos escriturados pelo sujeito passivo.

i) O Anexo 7, Apuração dos valores devidos e a recolher de Cofins e PIS pós-glosa dos créditos indevidos demonstrados nos anexos 1 a 4, demonstra os valores mensais da insuficiência de declaração/recolhimento das contribuições (objetos de autos de infração), comparando os saldos devedores apurados nesta fiscalização com os débitos declarados pelo

sujeito passivo em suas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) retificadoras transmitidas em ABR/2023.

j) No Anexo 8, transcreve-se a Identificação dos arquivos das EFD-Contribuições utilizados pela fiscalização obtidos do Sistema Público de Escrituração Digital.

DA IMPUGNAÇÃO

A contribuinte foi cientificada do lançamento pela abertura de mensagem no seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) em 19/04/2024 (fl. 5148) e apresentou sua impugnação (fls. 6154-6207) em 21/05/2024 (fl. 6151), alegando em síntese e fundamentalmente o que se relata a seguir.

A autuação decorre da glosa de créditos efetuada pela fiscalização, a qual identificou três grupos de infrações: (i) Exclusão ICMS-ST/Creditamento ICMS-ST; (ii) créditos lançados no registro F100 das EFD-Contribuições (vale transporte; vale alimentação e “alíquota zero”) e (iii) crédito decorrente de despesas com frete.

2.1 APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS SOBRE ICMS-ST E DUPLICIDADE COM ICMS NORMAL

Segundo a defesa, a fiscalização entendeu que houve creditamento indevido, tanto sobre valores referentes ao ICMS-ST quanto em duplicidade sobre o ICMS normal.

Inferir que a glosa promovida pela autoridade fiscal quanto ao aproveitamento de créditos de ICMS-ST insere-se em um contexto jurídico amplamente debatido, especialmente após o julgamento do Tema 69 pelo Supremo Tribunal Federal (STF), que firmou a tese da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS — conhecida como “a tese do século”.

Sustenta que, embora o caso envolva o ICMS-ST, não há distinção material que afaste sua aplicação da tese firmada pelo STF. Essa interpretação foi recentemente confirmada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no REsp 1.896.678/RS, sob relatoria do Ministro Gurgel de Faria, ao reconhecer que a diferença entre ICMS normal e ICMS-ST está na forma de arrecadação, e não na sua materialidade. A decisão proferida pela Corte Suprema alcança os contribuintes que recolhem o ICMS no regime de substituição tributária.

Aduz que adotou um mecanismo específico para efetivar a exclusão do ICMS-ST da base de cálculo das contribuições, realizando o creditamento na entrada das mercadorias, em vez de proceder à exclusão na saída. Tal procedimento, embora diverso na forma, alcança o mesmo resultado prático: a exclusão do ICMS-ST da base de cálculo do PIS e da COFINS, em conformidade com o entendimento consolidado pelo STF.

De acordo com o seu entendimento, a alegação de duplicidade no creditamento, levantada pela fiscalização, decorre de uma interpretação equivocada do método adotado. Não houve duplicidade, mas sim a adoção de uma sistemática

alternativa, justificada pela ausência, à época, de sistema que permitisse a exclusão direta na saída das mercadorias.

Acrescenta que, mesmo que não se reconhecesse a aplicação da tese do STF ao ICMS-ST, o aproveitamento dos créditos ainda encontraria respaldo em jurisprudência recente do STJ, que admite a qualificação do ICMS-ST como custo de aquisição, gerando créditos legítimos no regime não cumulativo das contribuições.

2.2 GLOSA DE CRÉDITOS LANÇADOS NO REGISTRO F100 DAS EFD-CONTRIBUIÇÕES (VALE-TRANSPORTE, VALE-ALIMENTAÇÃO E MERCADORIAS "ALÍQUOTA ZERO")

A impugnante alega que os créditos relacionados a vale-transporte e alimentação têm respaldo na jurisprudência do STJ (REsp 1.221.170/PR), por se tratar de insumos relevantes e essenciais à atividade empresarial, sendo inclusive obrigatórios por norma legal ou convenção coletiva.

Quanto aos lançamentos sob a rubrica “mercadorias alíquota zero”, esclarece que se referem a créditos extemporâneos de mercadorias indevidamente tributadas nos referidos meses de apuração, e não a mercadorias com alíquota zero adquiridas informadas no código F100 da EFD-Contribuições. O que o contribuinte fez foi tão somente lançar os créditos de forma extemporânea no registro F100 para “estornar” o lançamento do débito indevidamente realizado em mercadorias sujeitas a tributação à alíquota zero.

Em relação à rubrica “Vale Alim. Refeitório” e “Vale Transporte”, alega que a fiscalização deixou de considerar decisão do STJ envolvendo o enquadramento de tais rubricas como insumos da sociedade, já que absolutamente relevantes e essenciais ao desenvolvimento de sua atividade econômica, sobretudo quando decorrente de imposição legal prevista em lei e/ou em convenção e acordo coletivo de trabalho.

2.3 GLOSA DE CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM FRETES

Argui que o Fisco glosou os créditos referentes a fretes na transferência de mercadorias para revenda entre estabelecimentos filiais do próprio sujeito passivo, entendendo que tais operações não se enquadram como “frete na operação de venda” ou como insumos.

Por sua vez, defende a empresa que tais fretes integram as operações de venda, sendo essenciais à concretização da atividade comercial, o que os qualifica como despesas creditáveis à luz do art. 3º, IX, da Lei 10.833/2003.

A contribuinte alega, em síntese, que todos os créditos foram apurados em conformidade com a legislação vigente e respaldados por jurisprudência consolidada do STF e STJ, inexistindo infração à norma tributária.

2.4 DAS GLOSAS REFERENTES AO ICMS-ST. DA VALIDADE E REGULARIDADE DA EXCLUSÃO DO ICMS-ST DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. EXCLUSÃO ALICERÇADA EM DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO. CONFIRMAÇÃO

RECENTE PROFERIDA PELO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA EM JULGAMENTO SOB O RITO DE RECURSOS REPETITIVOS.

Destaca que a tomada de créditos referentes ao ICMS-ST em uma primeira análise se refere ao mecanismo desenvolvido pela Impugnante para, em cumprimento a decisão do Supremo Tribunal Federal com a tese fixada a partir do tema 69, dar efetividade à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, fazendo-o não pelas saídas, mas pelas entradas das mercadorias.

Refere que a exclusão do ICMS (incluindo o ICMS-ST) a partir das entradas das mercadorias (e, portanto, sob a forma de aproveitamento de crédito) gera exatamente o mesmo montante a recolher ao fisco federal se a exclusão for efetivada pelas saídas das mercadorias.

Ilustra e reforça seus argumentos trazendo o juízo de retratação proferido em processo favorável à empresa no sentido de que o ICMS não deve se submeter à incidência de PIS/Cofins em adequação à decisão anterior do STF.

Cita que o Superior Tribunal de Justiça, em julgamento sob o rito dos recursos repetitivos, julgou o REsp 1.896.678/RS que confirmou, em respeito e em alinhamento ao já decidido pelo STF, que todo o ICMS deve ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS, incluindo o ICMS-ST.

Após robusta colação jurisprudencial de tribunais superiores, conclui que a impugnante possui o direito de excluir da base de cálculo das contribuições ao PIS e a COFINS todo o ICMS, incluindo o recolhido sob a forma “regular” e sob a sistemática da substituição tributária, na esteira do que definido pelo STF em julgamento e fixação de tese no Tema 69 e refletido em ação própria transitado em julgado em favor do contribuinte e, recentemente, confirmado pelo STJ que, de forma expressa, definiu que “A decisão proferida pela Suprema Corte alcança os contribuintes que recolhem o ICMS no regime de substituição tributária.”.

2.5 DO PROCEDIMENTO/MECANISMO UTILIZADO PELA IMPUGNANTE PARA EFETIVAR A EXCLUSÃO DO ICMS-ST DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. DEMONSTRAÇÃO DE AUSÊNCIA DE PREJUÍZO AO FISCO E DEMONSTRAÇÃO DE IDÊNTICO CENÁRIO DE RECOLHIMENTO AO FISCO. AUSÊNCIA DE CREDITAMENTO EM DUPLICIDADE DO ICMS “NORMAL”.

Sustenta que optou por fazer a exclusão do ICMS-ST a partir das operações de entradas de mercadorias ao invés de proceder a exclusão pelas saídas, por inexistir à época condições sistêmicas de efetivar a exclusão pelas saídas, pois entende que o resultado final sobre o montante a ser recolhido ao Fisco é exatamente o mesmo se realizada a exclusão pelas entradas das mercadorias sob a forma de aproveitamento de crédito ou se realizada a exclusão pelas saídas das mercadorias sob a forma de dedução do montante a recolher da apuração.

Exemplifica apresentando dois cenários mostrando que não existe qualquer diferença em relação ao montante de PIS e COFINS a ser recolhido, ou seja, independente se for adotado o mecanismo de exclusão do ICMS-ST pelas

entradas das mercadorias sob a forma de aproveitamento de crédito ou se for efetivada a exclusão pelas saídas das mercadorias, o resultado do tributo a recolher é exatamente o mesmo.

Conclui que não houve qualquer infração à legislação em relação ao aproveitamento de crédito envolvendo o ICMS-ST, a uma (i) porque realizado a fim de excluir o ICMS (regular e ST) da base de cálculo do PIS e da COFINS em conformidade como que determinado pelo tema 69 julgado e com fixação de tese pelo STF e confirmado pelo recente julgamento proferido pelo STJ no bojo do REsp 1.896678/RS, julgado pelo rito dos recursos repetitivos e, a duas (ii) pois adotado procedimento/metodologia que optou por efetivar a exclusão pela entrada das mercadorias ao invés de pelas saídas sem que tenha existido qualquer impacto no efetivamente a recolher aos cofres públicos conforme exaustivamente demonstrado acima.

2.6 DAS GLOSAS REFERENTES AO ICMS-ST (TESE ALTERNATIVA). DO DIREITO DO CONTRIBUINTE DE SE CREDITAR DO VALOR DO ICMS-ST INCIDENTE NA ETAPA ANTERIOR INCLUSO NO SEU CUSTO DE AQUISIÇÃO. POSICIONAMENTO RECENTE DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE.

Assinala que a Impugnante realiza o comércio de mercadorias em geral, promovendo a revenda de muitos produtos tributados pelo regime de substituição tributária do ICMS, para, em seguida, discorrer sobre os fundamentos do regime da não cumulatividade com o objetivo de demonstrar que o ICMS-ST, por não se tratar de tributo recuperável, deve integrar o custo de aquisição da mercadoria adquirida para revenda e nesse conceito, a teor do que dispõe o já citado artigo 3º das leis de regência deve ser admitida o desconto de créditos incidentes sobre os valores apurados. Traz à colação jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça para robustecer seus argumentos.

2.7 DAS GLOSAS INDEVIDAS RELACIONADAS AS “OUTRAS OPERAÇÕES COM DIREITO A CRÉDITO” NOS REGISTROS F100 DAS EFD-CONTRIBUIÇÕES. DA DEMONSTRAÇÃO SOBRE A REGULARIDADE DOS CRÉDITOS APROVEITADOS.

Arrazoa a defesa no sentido de que, por equívoco, nos meses de agosto, setembro, novembro e dezembro de 2020 o contribuinte ofereceu a tributação para incidência das contribuições mercadorias com NCM classificada na posição 1701.99.00 (diversos tipos de açúcar) que deveriam ter sido tributadas à alíquota zero de acordo com a previsão legal aplicável. Considerando que as mercadorias deveriam ter sido tributadas à alíquota zero e não as foram, tendo sido levados à tributação de modo equivocado, o lançamento do crédito no registro F100 se deveu para “corrigir” e recuperar esse indébito tributário sob a forma de lançamento extemporâneo.

O fato é que, em razão da formatação do registro F100, não há possibilidade de descrição do histórico ou de composição do lançamento realizado. Nesse sentido o contribuinte fica restrito a fazer o lançamento agrupado e sintético. Diante de eventual dúvida ou discordância da autoridade fiscal, cabe à fiscalização intimar e

solicitar esclarecimentos ao contribuinte, como ocorre em toda atividade fiscalizatória e como ocorreu nessa própria em relação a todos os outros itens.

Com relação à legitimidade dos créditos relacionados ao Vale Transporte e ao Vale Alimentação, revisita os fundamentos da decisão proferida pelo STJ nos autos do REsp 1.221.170/PR para destacar que os insumos discutidos possuem força normativa vinculada à legislação e a convenções coletivas de trabalho e demonstram de forma objetiva a relevância exigida pela decisão do Superior Tribunal de Justiça para legitimação dos créditos classificados como insumos. Complementa com trecho do Recurso Especial nº 1.221.170/PR que dispõe sobre dispêndios decorrentes de imposição legal, ou seja, obrigatórios para a consecução da sua atividade social.

Resume a questão da legitimidade do creditamento do vale-transporte sob os seguintes argumentos: (i) a uma porque há uma previsão legal absolutamente expressa em relação ao vale transporte não havendo como a empresa não fornecer sob pena de suportar as penalidades legais e de acordo com a decisão do STJ acima colacionada, é um elemento que define de forma clara o requisito da relevância; e (ii) a duas porque a própria Receita Federal em diversas soluções de consulta recentes tem posicionamento tem admitido a tomada de crédito de vale transporte em alinhamento com a decisão proferida pelo STJ.

Em relação ao vale-alimentação, argumenta que o enquadramento pode ser feito da mesma forma já que incluído em acordo ou convenção coletiva de trabalho o que assume força normativa de imposição legal.

Acrescenta que o enquadramento pode ser feito da mesma forma já que se encontra incluído em acordo ou convenção coletiva de trabalho o que assume força normativa de imposição legal.

2.8 DAS GLOSAS REFERENTES AS DESPESAS COM FRETES. DA CORRETA CONSIDERAÇÃO SOBRE A OPERAÇÃO DESENVOLVIDA PELA IMPUGNANTE E A ADEQUAÇÃO DA INTERPRETAÇÃO DO DISPOSTO NO ARTIGO 3º, IX DA LEI 10.833/2003. DA POSSIBILIDADE DE ENQUADRAMENTO COMO INSUMO (RELEVÂNCIA E ESSENCIALIDADE À ATIVIDADE ECONÔMICA).

Quanto à glosa de despesas relacionadas a fretes, resume os fundamentos de sua irresignação nos seguintes termos:

(i) A fiscalização não considerou qual a dinâmica da operação realiza pela Impugnante a fim de corretamente adequar ao disposto no artigo 3º, IX, da Lei 10.833/2003, ou seja, todas as despesas com fretes glosadas se referem a operações de venda e tem seu crédito legitimado de modo expresso pela legislação de regência; e(ii) Ainda que assim não se compreenda, o fato é que as despesas com fretes são absolutamente relevantes e essenciais a atividade do contribuinte encaixando-se, portanto, ao menos no conceito de insumos, conforme nova conceituação trazida pelo STJ conforme amplamente debatida em tópicos anteriores.

Dispõe sobre a dinâmica de sua operação de venda, de forma que o transporte de mercadorias entre seus centros de distribuição e lojas estejam inseridos na logística do processo de venda. Nesse sentido, conclui que todo transporte realizado entre os estabelecimentos da Impugnante são parte da operação de venda e, portanto, se encaixa perfeitamente na previsão trazida no dispositivo legal que transcreve.

Traz jurisprudência do CARF no sentido de ser legítima a inclusão no conceito de insumo o transporte de produto em elaboração e produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa.

2.9 DOS PEDIDOS

Por todo exposto, requer a Impugnante que seja recebida e provida a presente Impugnação, julgando-se improcedente o lançamento consubstanciado no Auto de Infração ora combatido, sendo a Impugnante exonerada dos gravames decorrentes do litígio, em razão de ter sido demonstrado e comprovado, de forma clara e objetiva, que os créditos aproveitados pelo contribuinte são absolutamente legítimos, eis que em harmonia com a legislação aplicável e sobretudo a recente jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal de Justiça e também do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Por fim, protesta pela realização de quaisquer tipos de prova e pela juntada de novos documentos, capazes de elidir o feito fiscal.

A decisão recorrida manteve o crédito tributário e conforme ementa do Acórdão nº 105-013.589 apresenta o seguinte resultado:

ACÓRDÃO 105-013.589 – 7ª TURMA/DRJ05

SESSÃO DE 22 de julho de 2025 INTERESSADO

DMA DISTRIBUIDORA S/A

CNPJ/CPF 01.928.075/0001-08

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

REGIME NÃO CUMULATIVO. CREDITAMENTO INDEVIDO. ICMS-ST. DUPLICIDADE DE CRÉDITO SOBRE O ICMS PRÓPRIO. IMPROCEDÊNCIA DAS ALEGAÇÕES DA CONTRIBUINTE.

É vedada a inclusão do valor do ICMS-ST na base de cálculo dos créditos das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins, nos termos do art. 3º, §2º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, sendo esse entendimento consolidado na jurisprudência administrativa e nas normas infralegais da Receita Federal.

Configura-se creditamento indevido a reinclusão destacada do ICMS próprio nas aquisições de mercadorias para revenda, uma vez que esse valor já integra o custo da mercadoria e, por conseguinte, a base de cálculo legítima do crédito. A tentativa de reaver esse montante separadamente resulta em duplicidade de crédito, carecendo de respaldo legal.

REGIME NÃO CUMULATIVO. ATIVIDADE COMERCIAL. INSUMOS. DESPESAS COM VALE-TRANSPORTE E VALE-ALIMENTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO.

No regime da não cumulatividade das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins, a legislação restringe a apuração de créditos por pessoas jurídicas comerciais aos bens adquiridos para revenda, nos termos do art. 3º, I, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, sendo incabível a apropriação de créditos com fundamento no inciso II (insumos), cuja aplicação se limita às atividades de produção de bens e prestação de serviços. Também é vedado o aproveitamento de créditos sobre despesas com vale-transporte e vale-alimentação por empresas que não exerçam atividades de limpeza, conservação ou manutenção, nos termos do inciso X do mesmo artigo. Referidos dispêndios, ainda que obrigatórios por força legal ou normativa, não se qualificam como insumos, à luz do critério da essencialidade ou relevância definido pelo STJ no REsp 1.221.170/PR.

REGIME NÃO CUMULATIVO. ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITO INDEVIDO. COMPENSAÇÃO INFORMAL. IMPOSSIBILIDADE.

É indevido o lançamento de crédito na EFD-Contribuições a título de aquisição de insumos submetidos à alíquota zero, ainda que com o propósito de neutralizar, de forma extemporânea, débitos indevidamente oferecidos à tributação em períodos anteriores. A legislação de regência não autoriza a utilização de crédito fictício como forma de correção de débitos indevidos. Eventuais erros de apuração devem ser corrigidos mediante retificação da escrituração fiscal digital do período correspondente. Na hipótese de recolhimento a maior, o contribuinte deve valer-se dos instrumentos legais próprios de restituição ou compensação, nos termos da legislação vigente.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS. SÚMULA CARF. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Os valores despendidos com fretes relativos à transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não se caracterizam como fretes na operação de venda, nos termos do art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003. A jurisprudência administrativa firmou entendimento no sentido de que os fretes entre estabelecimentos da mesma empresa não geram direito a crédito das contribuições, conforme consolidado na Súmula CARF nº 217.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

REGIME NÃO CUMULATIVO. CREDITAMENTO INDEVIDO. ICMS-ST. DUPLICIDADE DE CRÉDITO SOBRE O ICMS PRÓPRIO. IMPROCEDÊNCIA DAS ALEGAÇÕES DA CONTRIBUINTE.

É vedada a inclusão do valor do ICMS-ST na base de cálculo dos créditos das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins, nos termos do art. 3º, §2º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, sendo esse entendimento consolidado na jurisprudência administrativa e nas normas infralegais da Receita Federal.

Configura-se creditamento indevido a reinclusão destacada do ICMS próprio nas aquisições de mercadorias para revenda, uma vez que esse valor já integra o custo da mercadoria e, por conseguinte, a base de cálculo legítima do crédito. A tentativa de reaver esse montante separadamente resulta em duplicidade de crédito, carecendo de respaldo legal.

REGIME NÃO CUMULATIVO. ATIVIDADE COMERCIAL. INSUMOS. DESPESAS COM VALE-TRANSPORTE E VALE-ALIMENTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO.

No regime da não cumulatividade das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins, a legislação restringe a apuração de créditos por pessoas jurídicas comerciais aos bens adquiridos para revenda, nos termos do art. 3º, I, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, sendo incabível a apropriação de créditos com fundamento no inciso II (insumos), cuja aplicação se limita às atividades de produção de bens e prestação de serviços. Também é vedado o aproveitamento de créditos sobre despesas com vale-transporte e vale-alimentação por empresas que não exerçam atividades de limpeza, conservação ou manutenção, nos termos do inciso X do mesmo artigo. Referidos dispêndios, ainda que obrigatórios por força legal ou normativa, não se qualificam como insumos, à luz do critério da essencialidade ou relevância definido pelo STJ no REsp 1.221.170/PR.

REGIME NÃO CUMULATIVO. ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITO INDEVIDO. COMPENSAÇÃO INFORMAL. IMPOSSIBILIDADE.

É indevido o lançamento de crédito na EFD-Contribuições a título de aquisição de insumos submetidos à alíquota zero, ainda que com o propósito de neutralizar, de forma extemporânea, débitos indevidamente oferecidos à tributação em períodos anteriores. A legislação de regência não autoriza a utilização de crédito fictício como forma de correção de débitos indevidos. Eventuais erros de apuração devem ser corrigidos mediante retificação da escrituração fiscal digital do período correspondente. Na hipótese de recolhimento a maior, o contribuinte deve valer-se dos instrumentos legais próprios de restituição ou compensação, nos termos da legislação vigente.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS. SÚMULA CARF. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Os valores despendidos com fretes relativos à transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não se caracterizam como fretes na

operação de venda, nos termos do art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003. A jurisprudência administrativa firmou entendimento no sentido de que os fretes entre estabelecimentos da mesma empresa não geram direito a crédito das contribuições, conforme consolidado na Súmula CARF nº 217.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

NULIDADE. INEXISTÊNCIA. DEVIDO PROCESSO LEGAL OBSERVADO.

Ausentes as hipóteses legais de nulidade previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, não há vício a ensejar o cancelamento do auto de infração.

JURISPRUDÊNCIA. EFEITO ENTRE AS PARTES.

As decisões administrativas e judiciais das quais o sujeito passivo não seja parte, mesmo que reiteradas, não têm efeito vinculante em relação às decisões proferidas pelas Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil.

PROVA. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO.

A prova documental deve ser apresentada no momento da impugnação, a menos que demonstrado, justificadamente, o preenchimento de um dos requisitos constantes do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, o que não se logrou atender neste caso.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Foi interposto de forma tempestiva Recurso Voluntário. Em síntese a Recorrente apresenta os mesmos argumentos apresentados na Impugnação. Requer a Recorrente:

(...) que seja recebido e provido o presente Recurso Voluntário, reformando-se integralmente a decisão recorrida e julgando-se improcedente o lançamento consubstanciado no Auto de Infração ora combatido sendo a Autuada exonerada dos gravames decorrentes do litígio, em razão de ter sido demonstrado e comprovado de forma clara e objetiva, fundamentada em vasta documentação colacionada aos autos, que os créditos aproveitados pelo contribuinte são absolutamente legítimos, eis que em harmonia com a legislação aplicável e sobretudo a recente jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal de Justiça e também do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

É o relatório.

VOTO

Conselheira Flávia Sales Campos Vale, Relatora.

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

Conforme relatado, trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgou improcedente a Impugnação apresentada pelo Recorrente e manteve o crédito tributário.

A controvérsia travada nos autos diz respeito ao lançamento tributário que excluiu da base de cálculo de créditos das contribuições do PIS/Pasep e da COFINS as seguintes verbas:

- a) valores referentes a ICMS-ST cobrado do fornecedor;
- b) ICMS incidente sobre a venda do fornecedor;
- c) créditos sobre aquisição de “Mercadorias Alíquota Zero”;
- d) créditos sobre gastos com “Vale Alim. Refeitório” e “Vales Transporte”; e
- e) créditos apurados sobre fretes na transferência de mercadorias para revenda entre estabelecimentos filiais do próprio sujeito passivo.

A Recorrente sustenta serem os aproveitamentos dos créditos legítimos, eis que em harmonia com a legislação aplicável, jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal de Justiça e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

Passa-se então a análise.

1. Valores referentes a ICMS-ST cobrado do fornecedor

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.

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.

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.

Entretanto, importa destacar 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 substituído 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.

Nesse sentido este Conselho já se manifestou:

Número do processo: 11065.725969/2019-77

Turma: Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção

Câmara: Terceira Câmara

Seção: Terceira Seção De Julgamento

Data da sessão: Thu Feb 13 00:00:00 UTC 2025

Data da publicação: Mon Mar 17 00:00:00 UTC 2025

Ementa: 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).

Número da decisão: 3301-014.414

Decisão: 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 Gonçalves de Castro Neto, Marcio Jose Pinto Ribeiro, Bruno Minoru Takii, Rachel Freixo Chaves, Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

Nome do relator: BRUNO MINORU TAKII

Verifica-se também que não há amparo legal para majoração da base de cálculo dos créditos de PIS e Cofins mediante inclusão do ICMS/ST como técnica de exclusão do referido tributo das bases das contribuições.

Assim, mantenho a glosa.

2. ICMS incidente sobre a venda do fornecedor

A fiscalização apurou que, ao calcular os créditos, a contribuinte incluiu indevidamente os valores do ICMS próprio (normal) destacados pelo fornecedor, que já integram o custo de aquisição das mercadorias, promovendo sua reinclusão separada sob a justificativa de “neutralizar o efeito do ICMS na saída”, o que resultou em duplicidade de crédito sobre esse montante.

A DRJ manteve o lançamento em síntese nos seguintes termos:

(...) Quanto à glosa da parcela do ICMS próprio (devida pelo fabricante ou remetente), observa-se que tal valor já integra o custo de aquisição da mercadoria, compondo assim a base legítima para a apuração dos créditos sobre os bens adquiridos para revenda. No entanto, a reinclusão destacada e separada desse mesmo valor, com o objetivo de compensar a ausência de incidência de ICMS na revenda (por força do regime de substituição tributária), configura duplicidade de crédito, em manifesta afronta aos princípios da não cumulatividade e da estrita legalidade tributária.

Não há amparo legal para recalcular ou majorar a base de crédito de PIS e Cofins a partir da recomposição artificial do ICMS próprio destacado nas notas fiscais pelo fornecedor, já considerado no valor total da operação. Tal prática resulta em superposição indevida de créditos, distorcendo a sistemática de apuração das contribuições.

Dessa forma, a atuação fiscal encontra respaldo jurídico e fático, sendo correta a glosa dos créditos indevidamente apropriados pela contribuinte.

Em sede de Recurso Voluntário, a Recorrente argumenta estar demonstrado que não há qualquer diferença relacionada ao mecanismo utilizado pela Recorrente para excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS fazendo-o pela entrada das mercadorias sob a forma de aproveitamento de crédito.

Sustenta:

(...) O que ocorre é que são dois fatos distintos que ocorrem na entrada:

1º fato: aproveitamento do crédito de ICMS embutido no valor de aquisição do produto em cumprimento ao disposto no artigo 3º, I da Lei 10.833/2003 e 10.637/2002, conforme abaixo:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)(...)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito) I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

Neste caso o valor do bem é o valor do produto destacado em nota fiscal juntamente com todas as despesas constantes na referida nota, ou seja, em outras palavras, o conjunto de valores pagos pela empresa para adquirir o produto é valor de aquisição, o que, a teor do disposto no art. 3º; acima transcrito confere direito a crédito.

2º fato: fato diverso é o aproveitamento do ICMS isoladamente para efetivar a exclusão do ICMS que deveria ocorrer na saída. Ou seja, em outras palavras, o valor de ICMS que indica a falsa impressão de duplicidade é meramente a utilização dele como base para tomada de crédito de PIS e COFINS e efetivar a exclusão dele próprio que poderia e deveria ser feito na saída e que, por questão de metodologia, foi aplicada na entrada da mercadoria.

Não obstante os argumentos suscitados pela Recorrente, verifica-se que não há amparo legal para o recálculo ou majoração da base de cálculo dos créditos de PIS e Cofins mediante a recomposição artificial do ICMS próprio destacado nas notas fiscais emitidas pelo fornecedor, valor este já compreendido no montante total da operação de aquisição.

A pretensão deduzida conduz à indevida superposição de créditos sobre a mesma parcela econômica, em manifesta afronta à sistemática não cumulativa das contribuições. Desse modo, ausente qualquer elemento capaz de infirmar os fundamentos adotados pela autoridade julgadora de primeira instância, impõe-se a manutenção integral do lançamento, não havendo reparos a serem feitos na decisão recorrida quanto à presente matéria.

3. Outras glosas

Já em relação a possível reversão das outras glosas mantidas pela DRJ e contestadas pela Recorrente necessário se faz analisar a legislação relativa apuração e desconto desses créditos.

Estabelecem respectivamente a Lei nº 10.833/2003 e Lei nº 10.637/2002:

Lei nº 10.833/2003

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: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

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

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito) I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência) IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão de obra paga a pessoa física; II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição; e (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023) § 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

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.

XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
Lei nº 10.637/2002

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: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008). (Produção de efeitos)b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

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

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão de obra paga a pessoa física; II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição; e (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023)§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

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.

(destaques não constam do original)

Também deve ser observado o Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17 de dezembro de 2018, a saber:

“Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.”

Em suma, depreende-se da leitura do Parecer Normativo Cosit 05-2018 dever o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Quanto a possibilidade de creditamento a título de insumos, no que tange a atividade comercial, destaque-se trecho do Parecer Normativo Cosit 05-2018:

2. INEXISTÊNCIA DE INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL

40. Nos termos demonstrados acima sobre o conceito definido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros.

41. Destarte, para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda (inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

42. Em razão disso, exemplificativamente, não constituem insumos geradores de créditos para pessoas jurídicas dedicadas à atividade de revenda de bens: a) combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos próprios de entrega de mercadorias; b) transporte de mercadorias entre centros de distribuição próprios; c) embalagens para transporte das mercadorias; etc.

43. Sem embargo, cumpre frisar que, na esteira das disposições do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, as considerações anteriores versam sobre as “atividades” de “produção de bens ou

prestação de serviços” e de “revenda de bens”, e não sobre as “pessoas jurídicas” que desempenham uma ou outra atividade.

44. Assim, nada impede que uma mesma pessoa jurídica desempenhe atividades distintas concomitante, como por exemplo “revenda de bens” e “produção de bens”, e possa apurar créditos da não cumulatividade das contribuições na modalidade aquisição de insumos em relação a esta atividade, conquanto lhe seja vedada a apuração de tais créditos em relação àquela atividade.

Observa-se portanto, que nos termos do conceito definido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros.

Dito isto, nos termos da legislação e do Parecer Normativo Cosit 05-2018 supracitados, e considerando atuar a Recorrente no comércio a varejo e por atacado de mercadorias, com predominância de produtos alimentícios, exploração de comércio de supermercados, dentre outras atividades secundárias., passo a analisar as outras glosas mantidas pela DRJ.

3.1 Créditos sobre aquisição de “Mercadorias Alíquota Zero”

Acerca da manutenção das glosas a DRJ assim se manifestou:

A autoridade fiscal considerou indevido o aproveitamento de créditos apropriados no registro F100 das EFD-Contribuições com a rubrica “Mercadorias Alíquota Zero” ao argumento de que a aquisição de mercadorias sujeitas à alíquota zero das contribuições não geram direito a crédito, nos termos do art. 3º, § 2º, inciso II, das leis nº 10.833, de 2003 e nº 10.637, de 2002.

De acordo com anexo 2 do TVF, os valores dos créditos indevidos de Cofins e PIS apurados sobre a aquisição de “Mercadorias sujeitas à alíquota zero” foram escriturados nos registros F100 das EFD-Contribuições.

A defesa, por sua vez, esclarece que tais valores se referem, na verdade, à anulação de receitas indevidamente tributadas nos referidos meses de apuração, e não a crédito de aquisição de mercadorias com alíquota zero adquiridas informadas no código F100 da EFD-Contribuições. O que o contribuinte fez foi tão somente lançar os créditos de forma extemporânea no registro F100 para “estornar” o lançamento do débito indevidamente realizado em mercadorias sujeitas à tributação à alíquota zero. Detalha que, por equívoco, nos meses de agosto, setembro, novembro e dezembro de 2020 a contribuinte ofereceu a tributação para incidência das contribuições mercadorias com NCM classificada na posição 1701.99.00 (diversos tipos de açúcar) que deveriam ter sido tributadas à alíquota zero de acordo com a previsão legal aplicável. Considerando que as mercadorias deveriam ter sido tributadas à alíquota zero e não as foram, tendo

sido levados à tributação de modo equivocado, o lançamento do crédito no registro F100 se deu para “corrigir” e recuperar esse indébito tributário sob a forma de lançamento extemporâneo.

Pelo exposto, verifica-se que a contribuinte inseriu artificialmente um crédito indevido sob o argumento de compensar uma tributação indevida em outras competências. Nos termos do art. 3º, §1º, da Lei nº 10.833/2003 e do art. 3º, §1º, da Lei nº 10.637/2002, o crédito da contribuição será determinado mediante a aplicação da respectiva alíquota sobre o valor de bens, serviços, despesas e encargos incorridos no mês, não possuindo respaldo legal a inclusão proposital de crédito fictício para compensar tributações indevidas em períodos de apuração anteriores.

In casu, ao invés de inserir créditos inexistentes nas EFD Contribuições, caberia à contribuinte, caso fosse possível, promover a retificação da EFD, de acordo com o art. 11 da Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 2012, com a redação dada pela IN 1.387, de 2013:

Art. 11. A EFD-Contribuições, entregue na forma desta Instrução Normativa, poderá ser substituída, mediante transmissão de novo arquivo digital validado e assinado, para inclusão, alteração ou exclusão de documentos ou operações da escrituração fiscal, ou para efetivação de alteração nos registros representativos de créditos e contribuições e outros valores apurados.

§ 1º O direito de o contribuinte pleitear a retificação da EFD-Contribuições extingue-se em 5 (cinco) anos contados do 1º (primeiro) dia do exercício seguinte àquele a que se refere a escrituração substituída. (Redação do parágrafo dada pela Instrução Normativa RFB Nº 1387 DE 21/08/2013).

Convém observar as orientações de preenchimento que constam do Guia Prático da EFD Contribuições. De acordo com o Guia Prático da EFD Contribuições e, nos termos do art. 11 da IN RFB nº 1.252/2012, a inclusão, alteração ou exclusão de documentos e operações na escrituração fiscal deve ser formalizada mediante a retificação do arquivo digital do período de apuração a que se referem as citadas operações:

Guia Prático da EFD Contribuições – versão 1.35 – Capítulo I Seção 9 – Retificação de Escrituração Conforme disposto no art. 11 da IN RFB nº 1.252/2012, com a nova redação dada pela IN RFB nº 1.387/2013, a pessoa jurídica pode substituir arquivo de escrituração digital já transmitido, mediante transmissão de novo arquivo digital validado e assinado, para inclusão, alteração ou exclusão de documentos ou operações da escrituração fiscal, ou para efetivação de alteração nos registros representativos de créditos e contribuições e outros valores apurados. A

retificação regular de uma escrituração não enseja a aplicação de multa específica em relação ao ato de retificar.

No entanto, antes de proceder à retificação, é importante a contribuinte observar o “Perguntas e Respostas da EFD Contribuições”¹ no que se refere às limitações de retificações quando houver redução dos débitos:

III. Transmissão e retificação da escrituração 8) Qual o prazo para retificação?

...

O arquivo retificador da EFD-Contribuições não produzirá efeitos quanto aos elementos da escrituração, quando tiver por objeto:

I - reduzir débitos de Contribuição:

a) cujos saldos a pagar já tenham sido enviados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para inscrição em Dívida Ativa da União (DAU), nos casos em que importe alteração desses saldos;

b) cujos valores apurados em procedimentos de auditoria interna, relativos às informações indevidas ou não comprovadas prestadas na escrituração retificada, já tenham sido enviados à PGFN para inscrição em DAU; ou c) cujos valores já tenham sido objeto de exame em procedimento de fiscalização;

II - alterar débitos de Contribuição em relação aos quais a pessoa jurídica tenha sido intimada de início de procedimento fiscal; e III - alterar créditos de Contribuição objeto de exame em procedimento de fiscalização ou de reconhecimento de direito creditório de valores objeto de Pedido de Ressarcimento ou de Declaração de Compensação.

A pessoa jurídica poderá apresentar arquivo retificador da escrituração, em atendimento a intimação fiscal e nos termos desta, para sanar erro de fato:

I - na hipótese prevista no inciso II do § 2º, havendo recolhimento anterior ao início do procedimento fiscal, em valor superior ao escriturado no arquivo original, desde que o débito tenha sido também declarado em DCTF; e II - na hipótese prevista no inciso III do § 2º, decorrente da não escrituração de operações com direito a crédito, ou da escrituração de operações geradoras de crédito em desconformidade com o leiaute e regras da EFD-Contribuições.

A pessoa jurídica que transmitir arquivo retificador da EFD-Contribuições, alterando valores que tenham sido informados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), deverá apresentar, também, DCTF retificadora, observadas as disposições normativas quanto à retificação desta.

(destaques em negrito)

Do exposto, depreende-se que a contribuinte não poderia gerar os registros F100 de créditos sabidamente inexistentes de aquisição de mercadorias, mas sim deveria promover a retificação das EFDs, bem como das respectivas DCTFs, como único meio de retificar na escrituração as operações geradoras de débitos das contribuições. Caso houvesse já recolhido o valor apurado à maior, caberia à empresa postular a compensação ou a restituição por pagamento indevido ou a maior por meio do programa PER/Dcomp.

À vista das conclusões e fundamentos devidamente expostos pela DRJ, e considerando que a Recorrente não apresentou argumentos novos ou elementos probatórios aptos a elidir o feito fiscal ou infirmar as razões adotadas na decisão recorrida, verifica-se que esta se encontra em plena consonância com a legislação.

Assim, não há qualquer reparo ou alteração a ser promovida quanto à matéria em exame, impondo-se a manutenção da decisão de primeira instância.

3.2 Créditos sobre gastos com “Vale Alim. Refeitório” e “Vales Transporte”

No que se refere aos créditos pleiteados sobre despesas com “Vale Alimentação/Refeitório” e “Vale-Transporte”, a DRJ fundamentou a manutenção das glosas nos seguintes termos:

DO CREDITAMENTO DOS GASTOS COM VALE-TRANSPORTE E VALE-ALIMENTAÇÃO
Trata-se de glosas de créditos sobre gastos com vale-transporte e vale-alimentação em razão do aproveitamento indevido de créditos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, calculados sobre valores referentes a gastos com "vale-alimentação refeitorio" e "vale-transporte", registrados como “outras operações com direito a crédito” no registro F100 da EFD-Contribuições.

Segundo a Fiscalização, o aproveitamento desses créditos deu-se sem amparo legal, uma vez que a legislação de regência permite a apuração de créditos relativos a vale-transporte e vale-alimentação apenas quando fornecidos por pessoa jurídica que explore atividades de limpeza, conservação e manutenção, o que não é o caso da impugnante, que atua no ramo supermercadista.

A contribuinte, por sua vez, defende a legitimidade dos créditos com fundamento no conceito de insumo delineado pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.221.170/PR, alegando que tais benefícios são exigências normativas vinculadas a obrigações legais e a convenções coletivas de trabalho, e que se amoldariam ao conceito de insumo gerador de crédito para fins das contribuições em questão.

O direito ao crédito das contribuições ao PIS e à Cofins, no regime não cumulativo, está disciplinado no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que elenca, de forma taxativa, as hipóteses de creditamento. O inciso X desses dispositivos prevê expressamente que é admitido o crédito sobre despesas com vale-

transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, entre outros, desde que fornecidos a empregados por pessoa jurídica que explore atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

Lei nº 10.833, de 2003; Lei nº 10.637, de 2002

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

(...)X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

(...) (Destques em negrito)

Assim, a redação legal é literal e restritiva quanto à possibilidade de creditamento dos mencionados benefícios, condicionando-a à natureza da atividade econômica do contribuinte. Como a empresa é atuante no segmento supermercadista, atividade que não se enquadra nas condições exigidas pela norma, a utilização de tais créditos carece de respaldo legal.

Não assiste razão à contribuinte quanto à tese de que os vales em questão configurariam insumos, à luz da jurisprudência do STJ, especialmente no REsp 1.221.170/PR. Esse julgado definiu insumos como bens ou serviços essenciais e relevantes à produção de bens ou à prestação de serviços. Contudo, conforme bem esclarece o Parecer Normativo nº 05/2018, tal entendimento não se aplica a despesas decorrentes do cumprimento de obrigações legais gerais da empresa. O direito ao crédito dos bens e serviços utilizados por imposição legal está restrito a insumos, bens ou serviços exigidos por norma legal ou infralegal que viabilizem diretamente a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por meio da mão de obra empregada.

4. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS POR IMPOSIÇÃO LEGAL

49. Conforme relatado, os Ministros incluíram no conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em razão de sua relevância, os itens “cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção (...) por imposição legal”.

(...)53. São exemplos de itens utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços pela pessoa jurídica por exigência da legislação que podem ser considerados insumos para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins: a) no caso de indústrias, os testes de qualidade de produtos produzidos exigidos pela legislação;

b) tratamento de efluentes do processo produtivo exigido pela legislação

c) no caso de produtores rurais, as vacinas aplicadas em seus rebanhos exigidas pela legislação, etc.

54. Por outro lado, não podem ser considerados para fins de creditamento das contribuições: a) itens exigidos pela legislação relativos à pessoa jurídica como um todo, como alvarás de funcionamento, etc;

b) itens relativos a atividades diversas da produção de bens ou prestação de serviços.

(G.N.)

Ademais, como tratado no tópico anterior, na atividade comercial varejista e atacadista, como a desempenhada pela impugnante, o direito ao crédito restringe-se, em regra, às aquisições de bens destinados à revenda, não havendo insumos no sentido estrito que justifiquem creditamento adicional com base em alegações de obrigação legal trabalhista.

Reforçando o que foi exposto acima, deve-se destacar as disposições da IN RFB nº 2121, de 2022, que, em seu art. 177, prevê o seguinte a respeito do conceito de insumo de bens ou serviços demandados por imposição normativa:

Art. 177. Também se consideram insumos, os bens ou os serviços especificamente exigidos por norma legal ou infralegal para viabilizar as atividades de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica nas hipóteses em que a exigência dos bens ou dos serviços decorrem de celebração de acordos ou convenções coletivas de trabalho.

Grifei

Assim, como a empresa não é pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção e como os vales em análise decorrem do cumprimento de obrigações legais de caráter geral e não se enquadram no conceito de insumo definido pela jurisprudência do STJ porquanto não integra o processo de produção de bens ou de prestação de serviços por imposição legal, não é possível o aproveitamento de créditos de PIS e Cofins sobre tais despesas.

Assiste razão à decisão proferida pela DRJ ao concluir pela impossibilidade de apropriação dos créditos pleiteados, haja vista que a Recorrente exerce atividade eminentemente comercial, circunstância incontroversa nos autos, não se verificando, nesse contexto, a existência de insumos aptos a gerar créditos no regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Ademais, ainda que assim não fosse, as despesas objeto da controvérsia não se enquadram no conceito de insumo delineado pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, porquanto se referem a gastos inerentes às atividades operacionais da Recorrente, desprovidos dos atributos de essencialidade ou relevância exigidos para fins de creditamento. Dessa forma,

inexistem elementos capazes de justificar a reforma da decisão recorrida, que deve ser mantida quanto à presente matéria.

3.3 Créditos apurados sobre fretes na transferência de mercadorias para revenda entre estabelecimentos filiais do próprio sujeito passivo.

Há a discussão sobre fretes na transferência de mercadorias para revenda entre estabelecimentos da Recorrente. De acordo com a Fiscalização, os valores dizem respeito, na realidade, a fretes realizados na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da própria contribuinte, conforme demonstrado pelos CT-es constantes do anexo 3A e 4 do processo. Tais operações não se caracterizam como vendas, razão pela qual não se enquadram no disposto no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, que prevê o crédito sobre fretes contratados na venda de bens ou na prestação de serviços a terceiros.

A Recorrente sustenta que os fretes em questão são essenciais a sua atividade comercial, sendo, portanto, passíveis de creditamento como insumos.

Especificamente quanto ao tema item frete de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, deve-se ter conta que há recente Súmula do CARF a respeito:

“Súmula CARF nº 217

Aprovada pelo Pleno da 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.190; 9303-014.428; 9303-015.015.”

Note-se abaixo Solução de Divergência nº 2, de 24 de janeiro de 2011 em que houve decisão acerca da impossibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, em relação a gastos com transporte de produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos diferentes da própria pessoa jurídica:

Solução de Divergência Cosit nº 2, de 24 de janeiro de 2011

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

EMENTA: Apuração não cumulativa. Créditos de despesas com fretes.

Por não integrarem o conceito de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda e nem se referirem à operação de venda de mercadorias, as despesas efetuadas com fretes contratados para o transporte de produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos industriais e destes para os

estabelecimentos comerciais da mesma pessoa jurídica, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.833, de 2003, arts. 3º, II e IX, e art. 15.”

Note-se também a Solução de Divergência nº 26, de 30 de maio de 2008, referente ao transporte de produto acabado de e para centro de distribuição da pessoa jurídica:

“Solução de Divergência Cosit nº 26 de 30 de maio de 2008

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

TRANSPORTE DE PRODUTO ACABADO ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA; INSUMOS DA ATIVIDADE DE TRANSPORTE; CRÉDITOS DE COFINS. IMPOSSIBILIDADE.

1. O transporte de produto acabado entre estabelecimentos industriais, ou destes para os centros de distribuição e ainda de um centro de distribuição para outro, da mesma pessoa jurídica não gera direito a crédito a ser descontado da Cofins com incidência não-cumulativa, ainda que esse transporte constitua ônus da empresa que irá vender o produto.

2. Os insumos utilizados na atividade de transporte de produto acabado (ou em elaboração) entre estabelecimentos industriais; destes para os centros de distribuição; de um centro de distribuição para outro ou do estabelecimento vendedor para o comprador não gera direito a crédito a ser descontado da Cofins apurada de forma não-cumulativa.

Dispositivos Legais: Arts. 3º incisos II e IX da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 e 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.”

Dessa forma, as glosas relativas aos fretes na transferência de mercadorias para revenda entre estabelecimentos da Recorrente devem ser mantidas.

Conclusão

Diante todo o exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Flávia Sales Campos Vale

