



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.720989/2022-49
ACÓRDÃO	3201-012.654 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de outubro de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	MASTERFOODS BRASIL ALIMENTOS LTDA

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Ano-calendário: 2018

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. ICMS NA BASE DE CRÉDITOS.

É legítima a inclusão do ICMS destacado nas aquisições na base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS, conforme a IN RFB nº 2.121/2022.

CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E À COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. RATEIO PROPORCIONAL. RECEITAS ISENTAS E EXPORTAÇÕES.

Não se confunde a glosa de créditos vinculados exclusivamente a receitas isentas, não tributadas ou decorrentes de exportações, vedados nos termos do art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, com o rateio proporcional de créditos comuns previsto no § 8º do mesmo artigo, aplicável apenas a despesas compartilhadas entre receitas tributadas e não tributadas

AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL

A ausência de motivação técnica e de vínculo jurídico entre os fatos e a norma aplicada viola os princípios da ampla defesa e do contraditório.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício.

Assinado Digitalmente

Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi – Relator

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafeté Reis – Presidente

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

RELATÓRIO

I. DOS FATOS

Trata-se de recurso de ofício apresentado pela DRJ em razão do exposto no art. 34 do Decreto 70.235/1972.

A presente lide tem por objeto a controvérsia envolvendo crédito tributário exonerado, relacionado ao recolhimento das contribuições ao PIS e à Cofins, referentes ao exercício de 2018. No âmbito da ação fiscal, foram identificadas infrações que ensejaram a glosa de créditos indevidamente apropriados, o lançamento complementar das contribuições devidas, a aplicação de multa de ofício e a incidência de juros moratórios.

As principais irregularidades apontadas foram:

1. Glosa de créditos indevidos sobre aquisições no mercado interno (PIS/COFINS);
2. Insuficiência de recolhimento de contribuições;
3. Glosa de créditos de períodos anteriores inexistentes;
4. Omissão de receitas tributáveis.

II. DOS FUNDAMENTOS DA AUTUAÇÃO

1. Exclusão do ICMS da base de cálculo dos créditos de PIS/COFINS

A fiscalização entendeu que, se o ICMS destacado na nota fiscal deve ser excluído da base de cálculo da receita para fins de apuração das contribuições (nos termos do RE 574.706/PR do STF), igualmente não deveria compor a base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS.

A interpretação baseou-se no Parecer COSIT nº 10/2021, que propõe a exclusão do ICMS destacado tanto nas saídas quanto nas entradas. Com base nesse entendimento, foram glosados os créditos que incluíam valores de ICMS, por supostamente contrariar a sistemática não cumulativa.

2. Insuficiência de recolhimento – Rateio proporcional

Foi apontada a ausência de estorno proporcional de créditos nas hipóteses em que as receitas da empresa foram classificadas como: Isentas; com alíquota zero; Exportações; Suspensas.

A empresa havia declarado nas ECD-Contribuições o uso do método de rateio proporcional da receita bruta, mas, segundo a fiscalização, não procedeu à exclusão proporcional dos créditos vinculados a receitas não tributadas, o que gerou glosa nos valores de crédito apropriado.

3. Glosa de créditos de períodos anteriores inexistentes

A fiscalização identificou créditos lançados como "de períodos anteriores" nas ECDs, que já teriam sido utilizados em sua competência original, caracterizando duplicidade. Tais valores foram desconsiderados por inexistência de saldo legítimo.

4. Omissão de receitas

A autoridade fiscal imputou à contribuinte a omissão de receitas que foram registradas como isentas ou não tributadas, mas que, segundo o entendimento fiscal, não estavam comprovadamente inseridas em operações de exportação ou equiparadas, como as destinadas à Zona Franca de Manaus ou referentes à venda de rejeitos de chocolate.

III. DA DEFESA DA IMPUGNANTE

1. Inexistência de previsão legal para exclusão do ICMS na apuração dos créditos

A impugnante sustenta que não existe previsão legal que obrigue a exclusão do ICMS da base de cálculo dos créditos de PIS/COFINS. Tal interpretação, segundo a defesa, ultrapassa o entendimento do STF, que se restringiu à base de cálculo das contribuições nas saídas.

Afirma ainda que a própria PGFN, em revisão ao Parecer COSIT nº 10/2021, não endossa a exclusão do ICMS no cálculo dos créditos.

2. Regularidade no tratamento das receitas não tributadas

A impugnante rebateu a acusação de insuficiência de recolhimento com base nos seguintes argumentos:

- Exportações: As receitas oriundas de exportações são legalmente desoneradas, e os créditos vinculados a essas operações podem ser mantidos, nos termos do art. 5º da Lei nº 10.637/2002 e art. 6º da Lei nº 10.833/2003.
- Zona Franca de Manaus: As vendas realizadas a adquirentes da ZFM são equiparadas a exportações (art. 4º do DL nº 288/67), o que justifica o aproveitamento integral dos créditos.
- Revenda de arroz: A operação está submetida à alíquota zero na entrada e na saída, razão pela qual não houve creditamento. Assim, é descabida a exigência de estorno proporcional, por inexistência de crédito a ser estornado.

Além disso, a impugnante sustenta que, apesar de constar nas ECDs a opção pelo rateio proporcional, na prática, utilizou sistema de apropriação direta, com base em sistema integrado de custos e escrituração. Alega que a verdade material deve prevalecer sobre eventual equívoco formal.

3. Créditos de períodos anteriores

A defesa afirma que os créditos glosados como "inexistentes" já haviam sido corretamente informados e utilizados, e que o lançamento fiscal desconsiderou os registros legítimos da escrituração.

4. Venda de rejeitos de chocolate

A impugnante esclarece que os valores de PIS/COFINS referentes à venda de rejeitos de chocolate foram devidamente recolhidos, mas registrados nos blocos M110 e M510 da EFD-Contribuições, devido às limitações do sistema contábil, o que foi documentalmente comprovado em resposta ao TIF nº 05.

5. Da suposta omissão de receitas

A impugnante alega que as receitas apontadas como "omitidas" foram devidamente documentadas e registradas como exportações ou operações isentas. Argumenta que a fiscalização não apresentou provas ou justificativas para descaracterizar essas operações, contrariando o ônus probatório do art. 142 do CTN.

IV. DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Entendeu o relator *a quo* que, em relação ao valor do ICMS sobre os créditos utilizados pelo contribuinte, a Receita Federal do Brasil publicou a Instrução Normativa nº 2.121/22, a qual tornou expresso que o ICMS deve ser incluído no cálculo dos créditos de Pis e de Cofins.

Quanto aos demais itens, optou por concordar com o impugnante quanto a precariedade de fundamentos elencados pela fiscalização para fins de suportar as exigências relacionadas.

Em diversos trechos questiona a falta de motivação para o lançamento e a coerência dos argumentos da fiscalização, conforme trechos a seguir transcritos:

Desta forma, entendo que deve haver cancelamento do lançamento quanto a estes itens, pois o fundamento jurídico elencado para a autuação não condiz com a sucinta descrição dos fatos verificada no Termo de Verificação Fiscal.

[...]

Pois bem. A fiscalização não esclarece como chegou à conclusão de que créditos de períodos anteriores seriam inexistentes, em razão de que teriam sido utilizados em períodos anteriores. Tal constatação prejudicou o direito de defesa do contribuinte, como bem observado pelo mesmo em sua impugnação, e a análise da impugnação, uma vez que não há elementos suficientes no TVF para se compreender a razão para a fiscalização ter chegado a esta conclusão.

A par disso, devo concordar com a afirmação do contribuinte de que da leitura do excerto do TVF acima reproduzido, especialmente seu item 42, “não há como se extrair qualquer fundamento apto a suportar a exigência fiscal promovida pelo Auto de Infração, eis que completamente dissonante e para com a própria natureza do crédito tributário por ele constituído”.

[...]

Mais uma vez entendo que há falta de motivação para o lançamento, em razão de que não uma explicação mínima, na parte do TVF que fala sobre omissão de receita, sobre a razão pela qual a fiscalização considerou que não haveria a comprovação de que as receitas estariam inseridas em um contexto de exportação ou de operação equiparada à exportação para fins tributários.

A fiscalização apenas emite sua conclusão sobre o assunto e elabora planilha de cálculos sobre ela, mas não apresenta argumentação de fato e de direito explicando os detalhes e as razões sobre as quais concluiu pela não comprovação.

A par disso, devo concordar com a afirmação do contribuinte de que a fiscalização “não apresentou qualquer justificativa para desconsiderar a natureza destas operações para considerá-las como tributáveis”.

[...]

A leitura do trecho do TVF acima deixa dúvidas sobre qual a conclusão efetivada pela fiscalização sobre o assunto. Não há nenhuma informação cabal sobre qual a repercussão, de fato, para o lançamento fiscal, uma vez considerando que o tema se encontra inserido em “omissão de receitas” e que os valores informados como recolhidos pelo contribuinte foram utilizados pela fiscalização como “deduções” da contribuição apurada, no auto de infração.

A priori, infere-se, inclusive, que houve concordância com os argumentos emanados pela empresa, uma vez que a fiscalização considerou os valores como “deduções” da contribuição apurada, conforme já dito.

Novamente, entendo que há falta de motivação e clareza para a autuação, uma vez que a fiscalização apenas expõe os esclarecimentos do contribuinte sobre o tema e elabora uma solução a partir disso, sem explicitar as justificativas de fato e de direito que a levaram a proceder daquela maneira.

Neste ponto do TVF, entendo, inclusive que não é possível se entender claramente qual a conclusão a que chegou a fiscalização. Houve lançamento sobre estas receitas em sua integralidade? Se houve, qual foi a razão para assim proceder? Os argumentos do contribuinte foram acatados e analisados? Por que os valores relacionados pelo contribuinte foram introduzidos no auto de infração como deduções da contribuição apurada?

Desta forma, entendo que novamente aqui há ausência de motivação clara para a autuação, ressaltando, inclusive, as justificativas apresentadas pelo contribuinte sobre o efetivo ajuste realizado para a extinção do crédito tributário.

Conclui-se, assim, por fim, que deve-se cancelar integralmente a exigência fiscal relacionada à omissão de receitas e insuficiência de recolhimento, conforme análise evidenciada acima.

A turma acolheu, por unanimidade de votos, a análise do relator e julgou procedente a impugnação, exonerando o crédito tributário em litígio.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi**, Relatora.

Conforme relatado, trata-se de Recurso de Ofício interposto pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ), em virtude da decisão que exonerou integralmente o crédito tributário objeto da lide, nos montantes de R\$ 6.466.886,23 e R\$ 26.608.969,98, nos termos do art. 34 do Decreto nº 70.235/1972.

Para fins de admissibilidade do recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente à época de sua apreciação pela instância recursal, atualmente fixado em R\$ 15.000.000,00,

conforme dispõe a Portaria MF nº 2/2023. Considerando que o valor exonerado supera o referido limite, resta atendido o requisito de alçada previsto na legislação.

Compete à instância recursal, no julgamento do recurso de ofício, reavaliar a decisão de primeira instância à luz da legislação aplicável, considerando os fundamentos da impugnação na medida em que embasam os pontos acolhidos. Para fins de clareza, a análise será apresentada em tópicos temáticos.

I. Glosa de créditos indevidos sobre aquisições no mercado interno (PIS/COFINS)

A decisão de primeira instância foi devidamente motivada e fundamentada, com base na Instrução Normativa RFB nº 2.121/22, a qual determinava, à época, em seu art. 171, inciso II que o ICMS incidente na venda pelo fornecedor poderia ser incluído no cálculo dos créditos de PIS e COFINS, conforme abaixo transcrito:

Art. 171. No cálculo do crédito de que trata esta Seção, poderão ser incluídos:

I - as parcelas redutoras decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso III do caput do art. 184 da [Lei nº 6.404, de 1976](#) ([Lei nº 10.637, de 2002](#), art. 3º, § 17; e [Lei nº 10.833, de 2003](#), art. 3º, § 25); e

II - o ICMS incidente na venda pelo fornecedor, ressalvado aquele referido no inciso I do art. 170 ([Lei nº 10.637, de 2002](#), art. 3º, caput, com redação dada pela [Lei nº 12.973, de 2014](#), art. 54; e [Lei nº 10.833, de 2003](#), art. 3º, caput, com redação dada pela [Lei nº 12.973, de 2014](#), art. 55; e Parecer SEI nº 14.483/2021/ME, de 28 de setembro de 2021, item 60, alínea "c").

Art. 172. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota de 0% (zero por cento) ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não impedem a manutenção pelo vendedor dos créditos de que trata o art. 169 vinculados a essas operações, desde que regularmente apurados ([Lei nº 11.033, de 2004](#), art. 17).

Em que pese a Instrução Normativa RFB nº 2.121/2022 tenha sido posteriormente alterada pela Instrução Normativa RFB nº 2.152/2023, em decorrência da conversão da Medida Provisória nº 1.159/2023 na Lei nº 14.592/2023 — que incluiu vedação expressa à apropriação de créditos de PIS e Cofins sobre o valor do ICMS incidente na operação de aquisição —, a IN nº 2.121 estava vigente à época do acórdão proferido em primeira instância e foi corretamente aplicada ao caso concreto.

Conforme visto, à luz da redação original da referida instrução normativa, então vigente, não havia vedação expressa quanto à inclusão do ICMS no custo de aquisição para fins de creditamento, desde que atendidos os critérios contábeis pertinentes.

Neste sentido, correta a decisão da DRJ em exonerar a exigência fiscal referente a glosa do valor do ICMS sobre os créditos utilizados.

II. Insuficiência de recolhimento de contribuições

Conforme apurado no Termo de Verificação Fiscal – TVF PIS/COFINS, a fiscalização identificou que a empresa, embora tenha declarado nas ECDs Contribuições a adoção do critério de rateio proporcional para alocação de créditos no regime não cumulativo — nos termos do § 8º, inciso II, do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 —, não teria efetuado o estorno proporcional dos créditos vinculados a receitas isentas, não sujeitas à incidência ou submetidas à alíquota zero. Com base nessa suposta omissão, procedeu-se à glosa da parcela dos créditos atribuída a tais receitas.

O acórdão recorrido, contudo, afastou esse entendimento, apontando inconsistência na fundamentação do lançamento. Isso porque o dispositivo legal mencionado pela fiscalização trata da apropriação proporcional de créditos comuns entre receitas submetidas a regimes distintos de apuração — cumulativo e não cumulativo —, e não de hipóteses em que há receitas isentas ou não tributadas, as quais possuem tratamento jurídico diverso.

A legislação tributária brasileira prevê dois regimes de apuração do PIS/Pasep e da Cofins: o regime **cumulativo**, aplicável às pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido, e o regime **não cumulativo**, obrigatório para aquelas submetidas ao lucro real, salvo exceções legais. No regime cumulativo, as contribuições são apuradas sobre a receita bruta, sem direito à apropriação de créditos. No não cumulativo, por sua vez, admite-se o desconto de créditos vinculados a custos, despesas e encargos necessários à atividade empresarial, com vistas a evitar a cumulatividade da tributação.

Contudo, o direito ao crédito no regime não cumulativo não é irrestrito. Nos termos do art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, não geram direito a crédito os bens e serviços utilizados na produção de receitas isentas, não tributadas ou com alíquota zero. Assim, despesas vinculadas exclusivamente a essas receitas devem ser integralmente desconsideradas para fins de creditamento.

De forma diversa, o § 8º do mesmo artigo disciplina os casos em que um mesmo bem ou serviço é utilizado simultaneamente para gerar receitas tributadas e não tributadas. Nessa hipótese, admite-se a apropriação proporcional dos créditos, com base em critério razoável de alocação, usualmente vinculado à proporção entre as receitas tributadas e a receita bruta total.

É, portanto, imprescindível distinguir entre:

- Créditos vinculados exclusivamente a receitas não tributadas, que devem ser glosados integralmente;
- Créditos comuns, relacionados a despesas compartilhadas entre receitas tributadas e não tributadas, que devem ser apropriados proporcionalmente.

No caso concreto, observa-se que a fiscalização incorreu em confusão conceitual, ao justificar a glosa com base na ausência de rateio proporcional, quando na realidade se tratava de

créditos vinculados exclusivamente a receitas não tributadas. A aplicação do § 8º do art. 3º, nesse contexto, mostra-se indevida, uma vez que o dispositivo pressupõe a existência de despesas comuns a operações com e sem direito a crédito. A imputação fiscal, ao deixar de distinguir essas situações, compromete a fundamentação do lançamento.

Acompanho o posicionamento adotado em primeira instância, por entender que a desconstituição do lançamento, no ponto, se mostra adequada. O fundamento jurídico invocado pela fiscalização não guarda correspondência suficiente com os elementos efetivamente apurados no Termo de Verificação Fiscal, revelando fragilidade na motivação do auto quanto a esse item.

III. Omissão de receitas tributáveis

O lançamento fiscal também atribui à contribuinte a prática de omissão de receita, sob o argumento de que não teria restado comprovado que determinadas receitas, por ela classificadas como isentas, estariam efetivamente vinculadas a operações de exportação ou a situações legalmente equiparadas à exportação, para fins de não incidência das contribuições ao PIS e à Cofins.

Entretanto, conforme consignado no acórdão recorrido, a autoridade fiscal deixou de apresentar fundamentação fática e jurídica suficiente que esclareça os elementos objetivos e normativos utilizados para concluir pela suposta não comprovação da natureza de exportação das receitas. A análise contida no lançamento limita-se à exposição de conclusões e quadros demonstrativos, desprovidos de justificativa jurídica adequada, o que compromete o exercício do contraditório e da ampla defesa por parte da contribuinte.

Na mesma linha, a fiscalização questiona a tributação incidente sobre receitas oriundas da venda de rejeitos de chocolate, sob a alegação de ausência de comprovação do respectivo recolhimento. A contribuinte, por sua vez, contesta a imputação e apresenta documentação demonstrando que os valores foram recolhidos, ainda que de forma distinta do padrão usual, em razão de limitações operacionais do sistema utilizado à época.

As considerações da fiscalização quanto as alegações da contribuinte foram:

46. Na planilha “Apuração em produtos nao isentos” consta o cálculo da omissão de receita referente a vendas classificadas como isentas. No entanto, para tais vendas não foram comprovadas que seriam para exportação, ou que o produto era isento de PIS/COFINS.

47. A MASTERFOODS, em resposta ao TIF 05 (fls. 520 – 526), apresentou esclarecimentos sobre onde havia informado os valores de PIS/COFINS referente à receita de venda de rejeitos de chocolate, isto é, informou que tais valores estavam no campo de ajuste de redução dos créditos de PIS/COFINS, conforme se observa:

[...]

48. Tais valores de ajuste de redução de crédito foram informados no auto de infração como créditos (na planilha “Vlrs de redução de crédito informados”, constam os valores informados), e mensalmente são esses:

[...]

49. Cabe ressaltar que os valores referentes a receita de exportações foram retirados da planilha “Apuração em produtos não isentos”, sendo apurado a omissão de receita mensal da seguinte forma:

Acompanho, novamente, o entendimento adotado pela unidade julgadora *a quo* no sentido de que não é possível extrair, da leitura do Termo de Verificação Fiscal, se os argumentos e documentos apresentados pela contribuinte quanto ao recolhimento da receita com rejeitos de chocolate foram efetivamente analisados e considerados pela fiscalização.

A falta de motivação clara e específica quanto à análise dos documentos apresentados pela contribuinte compromete o contraditório e a ampla defesa, tornando insustentável a exigência fiscal por omissão de receitas. Por essa razão, considero acertada a decisão de primeira instância que cancelou integralmente o lançamento nesse ponto.

IV. Glosa de créditos de períodos anteriores inexistentes;

A fiscalização também apontou a existência de glosa de créditos referentes a períodos anteriores que seriam inexistentes. Sustenta que os valores informados nas ECDs Contribuições como saldo credor disponível para compensação não existiriam, pois já teriam sido integralmente utilizados na competência em que foram gerados. Assim, não haveria saldo remanescente a ser aproveitado nas competências subsequentes, conforme se depreende da leitura abaixo:

41. Na planilha “Cálculo do auto”, nas abas “Apuração COFINS” e “Apuração PIS”, também há o valor de glosa de crédito de períodos anteriores inexistente e a glosa de pis/cofins sobre icms na bc de crédito de pis/cofins.

42. A glosa de créditos de períodos anteriores inexistente se refere ao valor crédito informado nas ECDs Contribuições que se apurou ser inexistente por ter sido utilizado o crédito na competência em que foi gerado. Abaixo os valores informados nas ECDs Contribuições de Créditos de PIS/COFINS que não existem:

Cabe ressaltar que a fiscalização não apresentou fundamentos jurídicos que embasassem a desconsideração dos créditos informados nas ECDs Contribuições, tampouco expôs de forma clara os critérios adotados para concluir pela sua inexistência. A glosa foi sustentada apenas por meio de uma tabela constante da planilha 'Cálculo do Auto', sem qualquer

detalhamento metodológico, análise contábil ou documentação de suporte que comprovasse o uso anterior desses créditos.

Diante da ausência de fundamentação jurídica e técnica que justifique a glosa dos créditos informados nas ECDs, e considerando que a fiscalização não demonstrou, de forma clara e objetiva, os critérios adotados para apurar os valores considerados indevidos, entendo correta a decisão da autoridade julgadora de primeira instância que determinou o cancelamento integral da exigência fiscal relativa a esse ponto.

Conclusão

Diante do exposto, **voto por negar provimento ao recurso de ofício**, mantendo-se a decisão de primeira instância que exonerou totalmente o crédito tributário, pelos fundamentos acima expostos.

Assinado Digitalmente

Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi