



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



<b>PROCESSO</b>	<b>15746.727806/2022-16</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3302-014.842 – 3 <sup>a</sup> SEÇÃO/3 <sup>a</sup> CÂMARA/2 <sup>a</sup> TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	26 de novembro de 2024
<b>RECURSO</b>	DE OFÍCIO
<b>RECORRENTE</b>	FAZENDA NACIONAL
<b>INTERESSADO</b>	MART MINAS DISTRIBUIÇÃO LTDA.

**Assunto: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Data do fato gerador: 01/01/2019, 31/12/2020

**CREDITAMENTO. ICMS. BASE DE CÁLCULO. POSSIBILIDADE.**

A legislação prevê desconto de créditos do PIS/Pasep e COFINS, incluindo o ICMS destacado nas notas fiscais de aquisições de bens para revenda.

**UTILIZAÇÃO DOS CRÉDITOS DE PERÍODOS ANTERIORES NÃO GLOSADOS PELA FISCALIZAÇÃO (ANO-CALENDÁRIO DE 2018). OBRIGATORIEDADE.**

Aproveitamento de créditos da não cumulatividade da COFINS sempre que se verificar a existência de saldo desses créditos no período em que ficar evidenciada infração à legislação da aludida Contribuição, exceto quando tais créditos estiverem vinculados a Pedido de Ressarcimento (PER) ou Compensação (DCOMP) pendente de verificação, hipótese em que a autoridade fiscal que constatar infração à legislação das aludidas Contribuições não deve aproveitá-los de ofício.

**DA GLOSA REALIZADA SOB A JUSTIFICATIVA DE CRÉDITOS PROPORIONAIS AO RATEIO ENTRE RECEITAS TRIBUTADAS E RECEITA TOTAL DA IMPUGNANTE. IMPOSSIBILIDADE.**

Não há previsão legal para a utilização do rateio entre receitas tributadas e receita total, aplicável ao caso. Somente Lei pode estabelecer a instituição de tributos, ou a sua extinção. Art. 97, CTN.

**PIS E COFINS. LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO MESMOS FUNDAMENTOS.**

Aplicam-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/Pasep as mesmas razões de decidir aplicáveis à COFINS quando ambos os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

## ACÓRDÃO

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

Sala de Sessões, em 26 de novembro de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Francisca das Chagas Lemos** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Lázaro Antônio Souza Soares** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini, Marina Righi Rodrigues Lara, Sílvio José Braz Sidrim, Francisca das Chagas Lemos, José Renato Pereira de Deus e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata o presente julgamento a analisar **Recurso de Ofício** interposto pela 4<sup>ª</sup> Turma da DRJ/05, em face da exoneração de crédito tributário imposto ao sujeito passivo, de parte da glosa de créditos de PIS/Pasep e COFINS, no total de R\$ 53.601.807,94 (cinquenta e três milhões, seiscentos e um mil, oitocentos e sete reais, noventa e quatro centavos). O valor detalhamento das glosas revertidas consta do Anexo II do Acórdão 105-012.371, da 4<sup>ª</sup> TURMA/DRJ05 (fls. 2770), compreendendo o período de janeiro 2019 a dezembro 2020.

O Acórdão julgou impugnação apresentada pela contribuinte contra Autos de Infração lavrados para glosa e constituição de crédito tributário relativo à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS e à Contribuição para o PIS/Pasep, relativas aos períodos de apuração correspondentes aos meses de janeiro de 2019 a dezembro de 2020.

A partir de Intimação nº 9.345/2024 – CONTDRJ/ECOA/DEVAT/SRRF08, de 15 de março de 2024, o Interessado foi cientificado do Acórdão proferido pela DRJ e seus anexos, sendo-lhe facultada a interposição de Recurso Voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Não houve interposição de Recurso Voluntário.

A partir do extrato de consulta - pagamento pelo SIEF, constou pagamento do valor remanescente da glosa, efetuado pela Interessada, em 16.04.2024.

Em Despacho de Encaminhamento/DJ, CEGEP RIBEIRAO PRETO SP, cientificou que houve o recolhimento do crédito remanescente, procedendo o encaminhamento dos autos a este Conselho:

“Ciente da decisão que deu parcial provimento à sua impugnação e da interposição de Recurso de Ofício relativamente ao crédito tributário exonerado, o contribuinte recolheu o crédito tributário remanescente. Assim, haja vista a interposição de Recurso de Ofício, uma vez atualizada a situação do presente processo no sistema de controle correspondente, encaminhamos os autos a este CARF para providências. Data da emissão: 26/04/2024.”

Ocorreu que a interessada fora autuada em 18/01/2023, com a infração “Crédito de aquisição no mercado interno constituído indevidamente - Insuficiência de Recolhimento” de PIS/Pasep e COFINS, com o crédito tributário no montante de R\$ 14.822.000,23, para o PIS/Pasep e R\$ 65.125.495,70 para a COFINS, em ambos incluídos o principal, os juros de mora e a multa de ofício de 75%.

Cientificada dos autos de infração a interessada apresentou sua Impugnação formalizada em 17/02/2023. Em sua peça de contestação, a Impugnante apresentou, dentre outros, os seguintes argumentos:

- (i) DO ICMS NA BASE DOS CRÉDITOS DE PIS E COFINS - Tendo a autoridade fiscal glosado o cálculo de créditos de PIS/Pasep e COFINS sobre o ICMS, a interessada destacou que o ICMS é o próprio da empresa de quem adquire os produtos, não se tratando de ICMS decorrente de Substituição Tributária, portanto, faz parte do custo da mercadoria que será revendida. Reforçou que o direito ao crédito integral do valor (ou, tecnicamente, custo) de aquisição das mercadorias para revenda é decorrente da dicção literal da Lei nº 10.637/02, em especial em seu art. 3º, inciso I (e seu correlato da Lei nº 10.833/03).
- (ii) DOS CRÉDITOS DE PERÍODOS ANTERIORES GLOSADOS PELA FISCALIZAÇÃO (ANO-CALENDÁRIO DE 2018) - Quanto aos créditos de períodos anteriores a 2019 glosados pela Autoridade Fiscal, a Impugnante alegou que os eventos que levaram aos créditos acumulados em 2018 não podem ser alcançados pelo Fisco e, consequentemente, a transposição de seus valores para 2019 deve ser considerada correta, de forma que tem que compor o cálculo do PIS e da COFINS.
- (iii) DA GLOSA REALIZADA SOB A JUSTIFICATIVA DE CRÉDITOS PROPORCIONAIS AO RATEIO ENTRE RECEITAS TRIBUTADAS E RECEITA TOTAL DA IMPUGNANTE – A

interessada alegou que a glosa efetuada pela Fiscalização se utilizou do critério de rateio que tomou por base a relação “receita bruta de produtos tributados x receita bruta total”. Alega que foram excluídos nesse cálculo os produtos não tributados, exportados, suspensos, isentos e sujeitos à alíquota zero, porque a Autoridade Fiscal entendeu que as saídas não tributadas pelo PIS e pela COFINS impossibilitariam ao contribuinte o direito de reconhecer 100% dos créditos básicos permitidos pela legislação do PIS e da COFINS, contrariando frontalmente mandamento legal contido nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Na primeira manifestação da instância de piso, que se deu por meio do Acórdão nº 105-012.371, proferido pela DRJ/05, 4<sup>a</sup>. Turma em 29.02.2024 (fls. 2771-2832), foram afastadas as preliminares arguidas e, no mérito, reconheceu-se, mediante reversão das glosas, dos seguintes itens:

- a) Créditos de PIS/Pasep e COFINS sobre o ICMS, relacionados a aquisição de mercadorias para revenda;
- b) Créditos acumulados em 2018 não glosados devem ser utilizados para a recomposição da conta gráfica da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS;
- c) Reconheceu o direito ao creditamento integral dos créditos, não só os produtos tributados, mas também os produtos isentos, suspensos, sujeitos à alíquota zero ou exportados comercializados pela empresa, ora interessada.

Em razão de os fatos até aqui narrados serem suficientes para a resolução da lide, deixo de fazer referências a outras informações relativas aos lançamentos, inclusive relacionadas a questão de mérito.

É o Relatório.

## VOTO

Conselheira Francisca das Chagas Lemos, Relatora.

### I - ADMISSIBILIDADE

Por superar o limite de alçada previsto no caput do art. 1º da Portaria MF nº 2, de 17.01.2023, o Recurso de Ofício preenche os requisitos de admissibilidade, e dele tomo conhecimento.

## II – DA ANÁLISE DA DECISÃO QUE REVERTEU AS GLOSAS

De início, observa-se que a decisão recorrida, proferida pela 4<sup>ª</sup> Turma da DRJ/05, reverteu as glosas relativas aos créditos de PIS/Pasep e COFINS, destacando três tópicos, descritos no relatório. Seguirei a mesma sequência para a análise.

### **1. Créditos de PIS/Pasep e COFINS sobre o ICMS, relacionados a aquisição de mercadorias para revenda**

Trata-se do cálculo de crédito das Contribuições do PIS/Pasep e COFINS sobre o ICMS relacionado a aquisição de mercadorias para revenda. Ao lavrar o Auto de Infração, conforme explicitado pelo Acórdão, a Autoridade Fiscal adotou entendimento constante no Parecer COSIT nº 10, de 1º de julho de 2021, ato através do qual a Receita Federal do Brasil submetia à consideração da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), mediante consulta, seu entendimento sobre a repercussão do julgamento do RE 574.706/PR.

De forma semelhante à tese esposada pela Autoridade Fiscal, o raciocínio desenvolvido pela COSIT naquele tema consistiu que, conforme a decisão do Supremo Tribunal Federal, o valor do ICMS destacado na Nota Fiscal não está sujeito ao pagamento das contribuições, consequentemente não daria direito ao crédito.

O entendimento manifestado pela Receita Federal do Brasil não foi acolhido pela Procuradoria da Fazenda Nacional, o que restou exposto na fundamentação e nas conclusões do Parecer SEI nº 14.483/2021/ME, transscrito pela DRJ/05:

*15. Sobre o tema, anote-se, a Coordenação-Geral de Assuntos Tributários (CAT/PGACCAT), por meio do Parecer SEI Nº 12943/2021/ME, esclareceu os questionamentos apresentados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil no Parecer Cosit n. 10, de 1 de julho de 2021, concluindo, após percutiente análise, embasada no arcabouço normativo do direito material tributário, que:*

*"66. Diante do exposto, e nos limites da atribuição regimental desta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários, conclui-se que a exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, tal como definida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Tema n. 69, não autoriza a extensão à apuração*

***dos créditos dessas contribuições, em razão da legislação de regência, em especial dos arts. 2º e 3º da Lei n.10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2004.***

***67. Com isso, ratifica-se o item a da consulta formulada no Parecer Cosit n. 10, de 1 de julho de 2021, e retifica-se o item b, considerando a inexistência de lastro legal para fins de exclusão do ICMS na apuração dos créditos.***

***68. A tese contrária, notadamente em âmbito judicial, ainda que sob a alegada justificativa de se conferir maior neutralidade e razoabilidade ao sistema, não apresenta sustentação no modelo de creditamento de PIS e COFINS, definido pelo artigo 195, § 12 da Constituição de 1988 e pelos arts. 2º e 3º das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2004.***

***69. Por fim, e com vistas a se conferir efetiva segurança jurídica à solução da controvérsia acerca dos efeitos do julgamento do Tema n. 69, bem assim com o objetivo de proporcionar mitigação de efeitos negativos na eventual expectativa de arrecadação, sugere-se a avaliação, pelo Ministério da Economia, de eventual propositura de ato normativo que agasalhe expressamente a previsão de exclusão do ICMS do valor de aquisição dos créditos de PIS/COFINS". (Grifou).***

A disposição supra foi incluída na Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022, em seu art. 171, ao definir que no cálculo do crédito de PIS/Pasep e COFINS poderão ser incluídos o ICMS incidente na venda pelo fornecedor.

Posteriormente, a Instrução Normativa nº 2.152, de 18.07.2023 alterou a Instrução Normativa nº 2.121/2022, em decorrência da Lei nº 14.592/2023 (resultado da MP 1.159/2023), que alterou as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

A matéria foi apreciada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (3<sup>a</sup>. Seção, 3<sup>a</sup>. Turma, Processo 10880.902790/2012-05) na sistemática dos recursos repetitivos, com o decidido no Acórdão nº 9303-014.496, de 24.01.2024, dando provimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte, por unanimidade de votos, para aplicar ao caso o decidido em definitivo pelo STF no RE 574.706/PR, com a seguinte ementa:

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Data do fato gerador: 31/01/2003 PIS/COFINS. ICMS. EXCLUSÃO. VALOR DESTACADO EM NOTA.**

***O Egrégio Sodalício fixou em sede de Embargos no RE nº 574.706/PR que o valor do ICMS a ser excluído da base de cálculo das contribuições é o destacado em nota, o que foi acatado pela Procuradoria da Fazenda, conforme Parecer SEI nº 7698/2021/ME. (Número da decisão: 9303-014.518. Nome do relator: LIZIANE ANGELOTTI MEIRA (Presidente).***

Correta e irretocável a interpretação dada pela DRJ/05, portanto, deve ser mantida.

## 2. Utilização de créditos acumulados em 2018 não glosados para a recomposição da conta gráfica da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS

Quanto a matéria relativa aos créditos acumulados em 2018, não glosados, a serem utilizados para a recomposição da conta gráfica da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, a decisão do Acordão da DRJ/05, após realizar uma análise mais aprofundada, observou que os créditos remanescentes dos meses de 2018 não foram ignorados no procedimento fiscal, tendo sido considerados.

No entanto, a Autoridade Fiscal limitou-se a descontar, na apuração mensal, os valores que a Impugnante havia utilizado nas EFDs, circunstância que se evidencia no título da linha 68 das Planilhas “Insuficiência PIS 2019”, “Insuficiência PIS 2020”, “Insuficiência COFINS 2019” e “Insuficiência COFINS 2020”, que traz a indicação “Créditos de períodos anteriores usados no SPED”.

Agindo dessa forma, a Autoridade Fiscal passou ao largo do que estabeleceu a Solução de Consulta Interna COSIT nº 24, de 28/08/2007, nos seguintes termos:

“A autoridade fiscal deve aproveitar de ofício os créditos da não cumulatividade da COFINS sempre que verificar a existência de saldo desses créditos no período em que ficar evidenciada infração à legislação da aludida contribuição, exceto quando tais créditos estiverem vinculados a Pedido de Ressarcimento (PER) ou Compensação (DCOMP) pendente de verificação,

(...) deve ser efetivado independentemente de o crédito ter sido originado no próprio período em que ficar evidenciada infração à legislação, ou em período anterior”.

A funda menção utilizada pela DRJ, inclusive, consta da do art. 3º-§4º da Lei nº 10.833/03, que determina que **os créditos descontados pela pessoa jurídica, não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.**

No mesmo sentido, a consolidação das normas sobre a apuração, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, formalizada pela Instrução Normativa nº 2.121, de 15.12.2022, nos termos da fundamentação das Leis Lei nº 10.637, de 2002, Lei nº 10.833, de 2003 sobre o assunto.

**Art. 161.** O crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na forma prevista neste Título não aproveitado em determinado mês pode ser utilizado nos meses subsequentes (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 4º; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 4º; Lei nº 10.865, de 2004, art. 15, § 2º; Lei nº 12.058, de 2009, arts. 33 e 34, com redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013, art. 5º; Lei nº 12.350, de 2010, art. 55, §

2º, e art. 56, § 2º; Lei nº 12.599, de 2012, art. 5º, § 2º, e art. 6º, § 3º; e Lei nº 12.865, de 2013, art. 31, § 5º). (Grifei).

O tema é pacífico neste Conselho. A 3<sup>ª</sup> Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, (processo 13971.720063/2008-14), em decisão nº 9303-009.893, em 23.01.2020:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006 PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO.

(...)

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. APROVEITAMENTO. SEM NECESSIDADE PRÉVIA DE RETIFICAÇÃO DO DACON. POSSIBILIDADE. Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo e demonstrado a inexistência de aproveitamento em outros períodos, o crédito extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS e da Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte. (Grifei).

Pelos fundamentos expostos, entendo correta a decisão da DRJ/05, portanto, deve ser mantida.

### **3. Direito ao creditamento integral dos créditos de produtos tributados, produtos isentos, suspensos, sujeitos à alíquota zero ou exportados, comercializados pela Recorrente**

O último tópico em que houve a reversão da glosa tratou do direito ao creditamento integral dos créditos, não só dos produtos tributados, mas também dos produtos isentos, suspensos, sujeitos à alíquota zero ou exportados comercializados pela empresa, ora interessada.

No entender da DRJ/05, não foi apresentado pela Autoridade Fiscal dispositivo legal que afaste a possibilidade de creditamento integral sobre, por exemplo, “Energia elétrica e térmica, inclusive sob a forma de vapor”, “Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda” ou “Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito sobre encargos de depreciação)”. Para o caso sob análise, não há respaldo na legislação para deixar de existir o direito a creditamento tendo por referência a relação entre as receitas não tributadas e a receita total.

Finalizou a DRJ/05 com o seguinte fato: “Não há justificativa, portanto, para se negar o direito ao creditamento integral, como fez a Autoridade Fiscal, sob o argumento de que parcela das vendas foi sem tributação”.

A interpretação da DRJ/05 está respaldada na Lei nº 10.833, de 29.12.2003 (e Lei nº 10.637/01), relativamente aos descontos de créditos dos itens relacionados no art. 3º. Veja-se:

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

(...)

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

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

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

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;

§ 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:

(...)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do *caput*, incorridos no mês;

Deste modo, os créditos devem ser tomados em sua integralidade, aplicando as regras estabelecidas na lei que instituiu a sistemática de apuração, não fazendo qualquer referência ao fato de parcela das vendas ocorrer sem tributação. O posicionamento da DRJ 05 está coerente com o disposto no art. 97, do Código Tributário Nacional.

Além disso, o art. 142 do CTN determina que a constituição do crédito tributário pelo lançamento é vinculada e obrigatória, assim entendido o procedimento tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Quanto à matéria objeto do Recurso de Ofício, nego-lhe provimento, em face de considerar correto, de conformidade com a lei, portanto, irretocável, o entendimento da instância de piso ao determinar a reversão das glosas acima detalhadas.

### III - DISPOSITIVO

Em face de todo o exposto, VOTO POR NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

É como voto.

**Francisca das Chagas Lemos**