



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.727806/2022-16
ACÓRDÃO	3302-014.842 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de novembro de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	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 PROPORCIONAIS 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 4ª 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 4ª 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 RS 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, 4ª. 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 4ª. 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, transcrito 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 percuente 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 10.637/2022 e 10.833/2003.

A matéria foi apreciada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (3ª. Seção, 3ª. 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 Acórdão 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. 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 3ª 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 DAON. POSSIBILIDADE. Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei n.º 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.

ACÓRDÃO 3302-014.842 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 15746.727806/2022-16

Francisca das Chagas Lemos

DOCUMENTO VALIDADO