



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10340.721210/2021-71
ACÓRDÃO	3301-014.500 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	HAVAN S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. INCISO II DO ARTIGO 3º DAS LEIS 10.637/02 E 10.833/03. INAPLICABILIDADE ÀS ATIVIDADES COMERCIAIS.

O conceito de insumo previsto no inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 não se aplica às atividades comerciais, mas apenas às atividades de produção ou fabricação de bens e de prestação de serviços.

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. REGISTRO EXTEMPORÂNEO. FALTA DE RETIFICAÇÃO DE DCTD/DACON. FALTA DE DEMONSTRAÇÃO POR OUTRO MEIO. IMPOSSIBILIDADE.

Por expressa determinação legal (art. 3º, § 1º, da Lei 10.833/2003), o registro de crédito da Cofins somente é permitido (i) adquirido os bens de revenda e os insumos aplicados na produção de bens de venda ou na prestação de serviços, ou (ii) no mês em que incorrido os encargos/despesas geradoras de crédito. Créditos extemporâneos podem ser aproveitados mediante o aproveitamento de saldo credor, desde que demonstrado o repasse do referido saldo, mediante retificações de DCTF e Dacon, ou por outro meio, pelo contribuinte, caso em que podem ser superadas tais retificações.

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS DA ZONA FRANCA DE MANAUS.

Para a tomada de créditos apurados à alíquota de 1,65% (PIS) nas aquisições da Zona Franca de Manaus, o contribuinte estabelecido fora desta zona deve apurar o imposto de renda com base no lucro real e ter

sua receita, total ou parcialmente, excluída do regime de incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP.

REGIME NÃO CUMULATIVO. ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

O ICMS substituição tributária (ICMS-ST), pago pelo adquirente na condição de contribuinte substituto, não integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído na operação de saída da mercadoria.

CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PÓS FASE DE PRODUÇÃO.

As despesas com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte de produtos acabados, posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos.

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS SOBRE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. Não é permitida a apropriação de créditos não cumulativos sobre bens do ativo imobilizado quando, intimado o contribuinte pela fiscalização, não comprovar a utilização destes na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, nos termos do inciso VI do art. 3º das Lei nº 10.637/02 e nº 10.833/03.

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS SOBRE EDIFICAÇÕES E BENFEITORIAS. Para fazer jus à apropriação de créditos sobre a depreciação acelerada de edificações prevista no art. 6º e seus parágrafos da Lei nº 11.488/2007, intimado o contribuinte pela fiscalização, é preciso comprovar a utilização destes na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS SOBRE DESPESAS DE ALUGUEL RELATIVAS A BENS QUE JÁ TENHAM INTEGRADO O PATRIMÔNIO DO CONTRIBUINTE. Em função do disposto no art. 31, § 3º da Lei nº 10.865/2004, é vedada a apropriação de créditos sobre despesas de aluguel relativas a bens que já tenham integrado o patrimônio do contribuinte.

RECEITA AUFERIDA COM REDUÇÃO DE JUROS E MULTA EM DECORRÊNCIA DE ADESÃO AO PERT (LEI 13.496/2017). RE 606.107.

O valor da redução dos encargos – juros de mora e multas compensatórias - quando da adesão ao Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), instituído pela Lei nº 13.496, de 2017 não compõe a base de cálculo

da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos termos da definição de receita tributável adotada no RE 606.107.

RECEITA AUFERIDA NÃO SUBMETIDA À TRIBUTAÇÃO. RECEITAS FINANCEIRAS. DECRETO nº 8.426/15. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. NÃO CONHECIMENTO. SÚMULA CARF Nº 02.

Não se conhece de alegação de constitucionalidade e ilegalidade de decreto presidencial, nos termos da Súmula CARF nº 02¹ e do art. 98² do Regimento Interno do CARF.

RECEITA AUFERIDA NÃO SUBMETIDA À TRIBUTAÇÃO. DESÁGIO NA AQUISIÇÃO DE CRÉDITOS DE IMPOSTOS.

O art. 1º da Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 determina a incidência das contribuições sobre o total das receitas auferidas no mês, não havendo previsão legal para exclusão do deságio na aquisição de créditos de impostos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar o lançamento relativo à tributação da reversão - multa juros parcelamentos.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Aniello Miranda Aufiero Junior, Bruno Minoru Takii, Marcio Jose Pinto Ribeiro, Rachel Freixo Chaves, Keli Campos de Lima e Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Autos de Infração de PIS e Cofins, relativos ao período de 2017 a 2018, com aplicação de multa de 75%, em razão das seguintes infrações:

I - Créditos Não Cumulativos Apropriados Indevidamente:

1 – Extemporâneos e demais

¹ O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.

² Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

2 - Oriundo de “ICMS ST Adicional”
3 - Sobre Serviços de Transportes
4 - Sobre Bens do Ativo Imobilizado
5 - Sobre Edificações e Benfeitorias
6 - Sobre Despesas de Aluguel relativas a bens que já tenham integrado o Patrimônio

II - Receitas Auferidas não submetidas à tributação do PIS/COFINS

- 1 - Reversão Multa Juros Parcelamentos
- 2 - Receitas Financeiras

3 - Receita oriunda de Deságio na aquisição de Créditos de Impostos - ICMS

Em impugnação, a recorrente alega, resumidamente, que:

1. A regra da não-cumulatividade não impediria os comerciantes de se creditarem de insumos relevantes ou essenciais para o desenvolvimento de sua atividade, segundo o conceito de insumo decidido no RESP 1.221.170/PR;
2. Em relação aos créditos extemporâneos: que não há impedimento legal para apropriação de crédito extemporâneo, desde que respeitado o prazo decadencial, bem como a autoridade fiscal não poderia desprezar a escrituração realizada nos períodos questionados e exigir a retificação das obrigações acessórias;
3. Comprovou a correta apuração dos créditos, bem como a não utilização em nenhum outro momento;
4. Em relação às aquisições da ZFM, que tem direito a apropriar de créditos às alíquotas de 1,65% e 7,6% maiores que as de 1% e 4,6% que, previamente, havia se creditado;
5. Possui direito ao crédito sobre ICMS ST devido nas etapas seguintes de circulação, por comporem o custo de aquisição das mercadorias adquiridas para revenda;
6. Possui direito ao frete de transferência de produtos entre estabelecimentos da empresa, ou seja, do Centro de Distribuição para as lojas, por se tratarem de insumos. Alternativamente, pugna pelo crédito como frete de operação de venda;
7. Possui direito ao crédito sobre bens do imobilizado por ser essencial e relevante à sua atividade, que, em sentido amplo, as empresas comerciais prestam serviços aos consumidores;
8. Possui direito ao crédito sobre edificações e benfeitorias por serem essenciais à sua atividade;

9. Em relação à vedação de crédito sobre aluguel de bens que já tenham integrado seu patrimônio, trazida pelo §3º do artigo 31 da Lei nº 10.865/2004, que é ilegal e inconstitucional;
10. A reversão de multas e juros de parcelamentos não consiste, juridicamente, em receita, pois não configura elemento novo e positivo a acrescer o patrimônio;
11. Em relação às receitas financeiras, possui mandado de segurança 5019304-68.2017.4.04.7205, que discute créditos e débitos de PIS e Cofins sobre receitas e despesas financeiras e que a majoração das alíquotas de PIS e Cofins sobre as receitas financeiras é ilegal e inconstitucional;
12. A aquisição de créditos de ICMS com deságio não implica em receita nova para fins de incidência de PIS e Cofins e cita o RE nº 606.107/RS no qual o STF decidiu que não há incidência de PIS e Cofins nos créditos de ICMS acumulados em decorrência de exportação.

A DRJ proferiu o Acórdão nº 107-017.668, julgando improcedente a impugnação, com a seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. APROVEITAMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.

A apropriação extemporânea de créditos exige, para cada um dos meses em que haja modificação na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep, a reapuração da contribuição devida, além da comprovação documental da disponibilidade do crédito.

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS DA ZONA FRANCA DE MANAUS.

Para a tomada de créditos apurados à alíquota de 1,65% (PIS) nas aquisições da Zona Franca de Manaus, o contribuinte estabelecido fora desta zona deve apurar o imposto de renda com base no lucro real e ter sua receita, total ou parcialmente, excluída do regime de incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP.

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO. ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA ADICIONAL.

O ICMS substituição tributária, independentemente de quem seja o responsável pelo seu recolhimento, para o adquirente não compõe a base de cálculo para fins de creditamento de PIS/Pasep.

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO. DESPESAS DE FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE.

O frete decorrente de transferência de produtos acabados entre matriz e filiais, ou entre estas, bem como de centros de distribuição para as lojas, não gera direito a crédito, seja por não ser considerado como insumo ou não se caracterizar como frete em operação de venda nos termos da legislação.

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS SOBRE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO.

Não é permitida a apropriação de créditos não cumulativos sobre bens do ativo imobilizado quando, intimado o contribuinte pela fiscalização, não comprovar a utilização destes na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, nos termos do inciso VI do art. 3º das Lei nº 10.637/02 e nº 10.833/03.

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS SOBRE EDIFICAÇÕES E BENFEITORIAS.

Para fazer jus à apropriação de créditos sobre a depreciação acelerada de edificações prevista no art. 6º e seus parágrafos da Lei nº 11.488/2007, intimado o contribuinte pela fiscalização, é preciso comprovar a utilização destes na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS SOBRE DESPESAS DE ALUGUEL RELATIVAS A BENS QUE JÁ TENHAM INTEGRADO O PATRIMÔNIO DO CONTRIBUINTE.

Em função do disposto no art. 31, § 3º da Lei nº 10.865/2004, é vedada a apropriação de créditos sobre despesas de aluguel relativas a bens que já tenham integrado o patrimônio do contribuinte.

RECEITA AUFERIDA NÃO SUBMETIDA À TRIBUTAÇÃO. REVERSAO MULTA JUROS PARCELAMENTOS.

De acordo com a Solução de Consulta COSIT nº 65/2019, compõe a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep o valor da redução dos encargos – juros de mora e multas compensatórias - quando da adesão ao Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), instituído pela Lei nº 13.496, de 2017.

RECEITA AUFERIDA NÃO SUBMETIDA À TRIBUTAÇÃO. RECEITAS FINANCEIRAS.

Desde 01/07/2015, por meio do Decreto nº 8.426/15, foram restabelecidas as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep sobre receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa.

RECEITA AUFERIDA NÃO SUBMETIDA À TRIBUTAÇÃO. DESÁGIO NA AQUISIÇÃO DE CRÉDITOS DE IMPOSTOS.

O art. 1º da Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 determina a incidência das contribuições sobre o total das receitas auferidas no mês.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

[...]

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018

EFEITOS DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. Cada decisão refere-se individualmente àquele determinado interessado, não havendo como entender que se há de aplicar, obrigatoriamente, ao presente caso, visto não terem efeito erga omnes.

ILEGALIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE. INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. COMPETÊNCIA. As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de argüições de inconstitucionalidade e ilegalidade, restringindo-se a instância administrativa ao exame da validade jurídica dos atos praticados pelos agentes do fisco.

DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO. Não procede o pedido de diligência quando o processo já disponha de todos os elementos necessários para a convicção do julgador

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.

Irresignada, a recorrente interpôs recurso voluntário, pleiteando, sinteticamente, o seguinte:

1. Ofensa a princípios da legalidade, essencialidade e relevância, da isonomia, razoabilidade e proporcionalidade;
2. Da não cumulatividade da contribuição ao PIS e da Cofins – artigo 3º das leis nº(s) 10.637/2002 e 10.833/2003

As atividades descritas no inciso II dos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 são exemplificativos e a decisão proferida no REsp 1.221.170/PR inclui a atividade comercial e que possui direito a se creditar de todas as despesas necessárias para auferir receitas;

3. Créditos extemporâneos:
 - a. os créditos podem ser aproveitados nos meses subsequentes, sem necessidade de prévia retificação de obrigações acessórias ou apresentação de pedido de restituição;
 - b. Inovação da DRJ ao exigir a comprovação dos créditos, com alteração do critério jurídico previsto no artigo 146 do CTN;
4. CNC apropriados indevidamente – Extemporâneos e demais (Itens 5.1.1 e 5.1.2 do TVF):
 - a. A autoridade fiscal não questionou se tais créditos não foram tomados anteriormente, sendo que a exigência de comprovação representa alteração do critério jurídico;

- b. A DRJ não analisou a documentação juntada na impugnação (doc. 2) a qual conteria a prova da legitimidade dos créditos, bem como sua não utilização em nenhum outro momento, o que foi objeto de pedido de diligência indeferido;
- c. Alega que, pelo menos os documentos juntados deveriam ser analisados pela DRJ.
5. CNC extemporâneos sobre aquisições de mercadorias da Zona Franca de Manaus (ZFM) (Item 5.1.3 do TVF)
- Alega que o crédito tem base legal no inciso II do §5º do art. 2º e no inciso II do §17 do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, para Cofins e §4º do artigo 2º e §12º do artigo 3º da Lei 10.637/02, para o PIS, decorrente de aquisição de produtos fabricados por fornecedores da ZFM;
 - Alega que houve operações de bens adquiridos da ZFM com tributação às alíquotas 1,65% e 7,60%, sendo que para estas operações não há tratamento diferenciado – fornecedor NIKON;
6. CNC extemporâneos sobre vendas canceladas de seguros (Item 5.1.4 do TVF)
- Alega que a extemporaneidade foi a única motivação do lançamento e reitera a desnecessidade de retificação dos DACONs;
7. CNC oriundo de “ICMS ST Adicional (Itens 5.2.1 e 5.2.2 do TVF)
- Alega que é contribuinte substituído e que o ICMS-ST é custo de aquisição dos bens adquiridos.
8. CNC apropriado sobre Serviços de Transportes (Itens 5.3.1 e 5.3.2 do TVF)
- Alega que o conceito de insumos se aplica às atividades comerciais e não apenas às de produção ou fabricação de produtos ou prestação de serviços;
 - É permitido o crédito de frete de transferência de mercadorias para adquiridas para revenda entre estabelecimentos da recorrente, a uma, por se tratarem de custo das mercadorias revendidas, a duas, por se tratarem de frete em operações de venda;
9. CNC apropriados sobre bens do Ativo Imobilizado (Item 5.4.1)
- Alega que se trata de insumo da não-cumulatividade, atraindo a aplicação do REsp 1.221.170/PR, de modo que o inciso VI do artigo 3º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002 se aplica também às atividades comerciais;
 - As empresas comerciais “prestam serviços” aos consumidores;
 - O Fisco estadual permite o creditamento em relação ao ICMS.
10. Crédito Ativo Imobilizado (crédito sobre depreciação e aquisição):
- Alega que a apropriação extemporânea é permitida, sendo desnecessária a retificação dos DACONs;

- b. Alega que a atividade comercial atrai a aplicação do art. 1º da Lei 11.774/2008

11. CNC apropriados sobre edificações e benfeitorias (Item 5.5)

- a. Alega que a apropriação extemporânea é permitida, sendo desnecessária a retificação dos DACONs;
- b. Alega que a atividade comercial atrai a aplicação do art. 6º da Lei 11.774/2008

12. CNC calculados sobre Despesas de Aluguel relativas a bens que já tenham integrado o Patrimônio (Item 5.6 do TVF)

- a. Alega inconstitucionalidade do §3º do artigo 31 da Lei nº 10.865/2004;

13. Receita Auferida Não Submetida à Tributação - 3.1.01.3.002.012 - REVERSAO MULTA JUROS PARCELAMENTOS (Item 5.7.1 do TVF)

- a. O desconto de multas e juros obtidos por adesão ao PERT (Lei nº 13.496/2017) uma vez que não configuram receita nos termos do RE 606.107/RS e RE 574.706/PR;
- b. A indedutibilidade de multas de ofício impede a tributação de sua receita (Solução de consulta COSIT nº 21/2013);
- c. A redução de multas e juros configura renúncia fiscal nos termos do §1º do art. 14 da LC nº 101/2000;

14. Receitas Financeiras Auferidas Não Submetidas à Tributação (Item 5.7.2 do TVF)

- a. Alega que possui o MS nº 5019304-68.2017.4.04.7205, atualmente sobrestado até o julgamento do Tema nº 756 pelo STF, que discute créditos e débitos de PIS e COFINS sobre as receitas e despesas financeiras;
- b. O Decreto nº 8.426/2015 extrapolou o poder regulamentar ao aumentar as alíquotas de PIS e Cofins;

15. Receita oriunda de Deságio na aquisição de Créditos de Impostos – ICMS (Item 5.7.3 do TVF)

- a. Alega que o entendimento dado pelo RE 606.107/RS em relação à cessão de créditos de ICMS, acumulados em decorrência de exportação, deve ser aplicado na aquisição de créditos de ICMS com deságio;

Ao final, pediu o cancelamento do Auto de Infração e a produção de todos os meios de prova.

Nas e-fls. 5060/5062 houve juntada de Pedido de Transação referente a débitos de outro processo, com informação de ter sido arquivado por falta de interesse do contribuinte em prosseguir no acordo.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Paulo Guilherme Deroulede, Relator.

A recorrente tomou ciência do Acórdão de Impugnação em 30/09/2022 e interpôs a peça recursal em 31/10/2022, sendo, portanto, tempestiva.

A recorrente não aduziu qualquer preliminar, razão pela qual passo ao mérito da lide.

Ofensa a princípios da essencialidade e relevância, da isonomia, razoabilidade e proporcionalidade

A recorrente, em partes do recurso voluntário, pede o afastamento de dispositivos legais com base em princípios constitucionais, o que demandaria um juízo de constitucionalidade incidental por parte do colegiado, apreciação esta vedada ao julgador administrativo, pela Súmula CARF nº 02, abaixo transcrita:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.

Assim, deixo de conhecer de tais alegações.

Da não cumulatividade da contribuição ao PIS e da Cofins – artigo 3º das leis nº(s) 10.637/2002 e 10.833/2003

Neste ponto, a recorrente aduz que o conceito de insumos dado pelo STJ é aplicável às atividades comerciais e não apenas às atividades de prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

O conceito de insumo foi dado pelo STJ no julgamento do RESp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de como recurso repetitivo em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018 e trânsito em julgado em 29/06/2023, o qual restou decidido com a seguinte ementa:

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTITUTIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade ou relevância**, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, por maioria, a pós o realinhamento feito, conhecer parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, que lavrará o ACÓRDÃO.

Votaram vencidos os Srs. Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina. O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (voto-vista), Regina Helena Costa e Gurgel de Faria (que se declarou habilitado a votar) votaram com o Sr. Ministro Relator. Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília/DF, 22 de fevereiro de 2018 (Data do Julgamento).

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

MINISTRO RELATOR

O Ministro-relator adotou as razões expostas no voto da Ministra Regina Helena Costa:

“Adotando essa linha de raciocínio, decisão da Câmara Superior da 3^a Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, a qual fixou que o conceito de insumo, para a contribuição ao PIS e a COFINS, não é tão amplo como o da legislação do Imposto sobre a Renda, nem tão restrito como o do Imposto sobre

Produtos Industrializados, devendo analisar-se cada caso específico, já que o processo produtivo é bastante distinto entre as empresas. Na espécie então analisada, entendeu-se que as despesas com a aquisição de uniformes dos empregados de um frigorífico geraram créditos para efeito de não-cumulatividade dessas contribuições, por consistirem produtos essenciais à produção da empresa, ainda que não consumidos durante o processo produtivo (Frigorífico Frangosul, j. 09.11.2011) Adotando essa linha de raciocínio, decisão da Câmara Superior da 3^a Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, a qual fixou que o conceito de insumo, para a contribuição ao PIS e a COFINS, não é tão amplo como o da legislação do Imposto sobre a Renda, nem tão restrito como o do Imposto sobre Produtos Industrializados, devendo analisar-se cada caso específico, já que o processo produtivo é bastante distinto entre as empresas. Na espécie então analisada, entendeu-se que as despesas com a aquisição de uniformes dos empregados de um frigorífico geraram créditos para efeito de não-cumulatividade dessas contribuições, por consistirem produtos essenciais à produção da empresa, ainda que não consumidos durante o processo produtivo (Frigorífico Frangosul, j. 09.11.2011).

[...]

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da **essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo, 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 pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição **na** produção ou **na** execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.

No caso em tela, observo tratar-se de empresa do ramo alimentício, com atuação específica na avicultura (fl. 04e).

Assim, pretende sejam considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeitam, os valores relativos às despesas efetuadas com "Custos Gerais de Fabricação", englobando água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos,

viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões) (fls. 25/29e).

Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial **ou** de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.

Observando-se essas premissas, penso que as despesas referentes ao pagamento de despesas com água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI, **em princípio**, inserem-se no conceito de insumo para efeito de creditamento, assim compreendido num sistema de não-cumulatividade cuja técnica há de ser a de "base sobre base".

Todavia, a aferição da essencialidade ou da relevância daqueles elementos na cadeia produtiva impõe análise casuística, porquanto sensivelmente dependente de instrução probatória, providência essa, como sabido, incompatível com a via especial.

Logo, mostra-se necessário o retorno dos autos à origem, a fim de que a Corte a quo, observadas as balizas dogmáticas aqui delineadas, aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custos e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI."

As teses propostas pelo Ministro-relator foram:

43. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Assim, as premissas estabelecidas no voto do Ministro-relator foram:

1. Essencialidade, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

2. Relevância, considerada como critério definidor de insumo, 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 pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na

agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição **na produção ou na execução do serviço**.

Com base nestas premissas, o julgado afastou a tese restritiva da Fazenda Nacional, bem como a tese ampliativa lastreada no IRPJ, como sendo todas os custos e despesas necessárias às atividades da empresa. Ainda, no caso concreto analisado, foram afastados os creditamentos sobre algumas despesas gerais comerciais, como “combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões”.

Ora, está claro no voto que diversas despesas relacionadas à atividade comercial foram excluídas do conceito de insumo, indicando que a análise foi realizada em razão da atividade de produção de bens, pois se tratava de indústria do ramo alimentício.

Não poderia ser diferente, pois o julgamento ocorreu sobre a interpretação do termo “insumo”, contido nos incisos II dos artigos 3º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002, os quais expressamente o vinculam às atividades de prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, conforme abaixo transcrito:

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;

O próprio STJ já se posicionou a este respeito no AgInt no REsp 1.804.057/CE, julgado em 01/10/2019, com a seguinte ementa, parcialmente transcrita:

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/2015. AGRAVO INTERNO EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. PERTINÊNCIA, ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA AO PROCESSO PRODUTIVO. EMPRESA DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS (SUPERMERCADO). DESPESAS COM EMBALAGENS (SACOLAS DE SUPERMERCADO). DESPESAS NÃO ESSENCIAIS. TEMA JÁ JULGADO EM SEDE DE RECURSO REPETITIVO RESP. N. 1.221.170-PR. AGRAVO MANIFESTAMENTE INADMISSÍVEL. MULTA DO ART. 1.021, §4º, DO CPC/2015.

1. [...]

2. **Para haver a aplicação das teses do repetitivo REsp. n. 1.221.170 - PR** (Primeira Seção, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 22.02.2018), onde foi definido o conceito de insumos para fins de creditamento nas contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não-cumulativos, é preciso que a empresa que deseja enquadrar determinado bem ou serviço como insumo: 1º)

Demonstre que realiza qualquer processo produtivo ou prestação de serviços; e 2º) Demonstre que esse bem ou serviço é aplicado direta ou indiretamente no processo produtivo ou prestação de serviços; e 3º) Demonstre que esse bem ou serviço é essencial ao processo produtivo ou prestação de serviços. Além disso, o creditamento do valor relativo ao bem ou serviço não pode ser objeto de nenhuma outra vedação ou autorização legal específicas.

3. A empresa não demonstrou desenvolver qualquer processo produtivo ou prestação de serviço onde as referidas embalagens (sacolas de supermercado) fossem utilizadas, conforme o exigem os arts. 3, II, das Leis n. n. 10.637/2002 e 10.833/2003 ("bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda"). Também a Corte de Origem afastou a sua essencialidade (das sacolas) ao registrar que os produtos do supermercado podem ser revendidos sem as referidas sacolas, o que afasta o sucesso no teste de subtração referido no precedente repetitivo que seria forma apta a demonstrar a essencialidade. Tais constatações, inclusive, afastam a aplicação da invocada Solução de Consulta DISIT/SRRF08 Nº 204, 28 maio de 2010, que se refere a dispêndios com a aquisição de material de embalagem utilizado no produto destinado a venda ao fim do processo produtivo.

4. Ainda que houvesse qualquer processo produtivo por parte da recorrente, na linha do repetitivo julgado, mutatis mutandis, as despesas com promoções e propagandas (e aqui entram as despesas com as embalagens impressas e personalizadas com a marca do supermercado) são "custos" e "despesas" não essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo alimentício.

5. Por fim, as referidas sacolas de supermercado não são revendidas, mas sim entregues gratuitamente e de forma facultativa aos clientes do supermercado, de modo que não se enquadram no disposto no art. 3º, I, das Leis n. n. 10.637/2002 e 10.833/2003 (bens adquiridos para revenda).

6. O recurso que insiste em atacar tema já julgado em sede de recurso repetitivo é manifestamente inadmissível, devendo ser penalizado com a multa de 1%, sobre o valor atualizado da causa, prevista no art. 1.021, §4º, do CPC/2015. Precedentes: AgInt no REsp 1653953 / MG, Primeira Turma, Rel. Min. Regina Helena Costa, julgado em 19.08.2019; REsp 1771755 / SP, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 06.11.2018; AgInt nos EDcl no REsp 1601690 / SP, Terceira Turma, Rel. Min. Paulo de Tarso Sanseverino, julgado em 12.11.2018; AgInt no AREsp 1151486 / DF, Quarta Turma, Rel. Min. Luis Felipe Salomão, julgado em 12.12.2017.

7. Agravo interno não provido.

Aplicar a tese da recorrente significa, em última análise, aplicar a tese do IRPJ (custos e despesas necessárias à manutenção da atividade econômica), que foi expressamente rechaçada no REsp 1.221.170/PR.

Destarte, considero que o creditamento de insumos somente é aplicável às atividades de prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Neste sentido, o Acórdão CSRF nº 9303-014.666, de 21/02/2024, proferido por unanimidade de votos, cuja ementa transcrevo, parcialmente:

[...]

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

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015 CRÉDITO DE COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. EMPRESA REVENDEDORA DE MERCADORIAS. IMPOSSIBILIDADE.

As empresas dedicadas à atividade comercial de revenda de bens, por não possuírem processo produtivo nem prestarem serviços, não fazem jus a créditos sobre insumos. Não há lugar, no inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas, para operações que não sejam de produção/fabricação de bens ou prestação de serviços, sendo indevido o uso da terminologia “insumos” em operações nas quais não se demonstre o cumprimento de três condições: (a) a realização de processo produtivo ou prestação de serviços; (b) que o bem ou serviço é aplicado direta ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços; e (c) que o bem ou serviço é essencial/relevante ao processo produtivo ou à prestação de serviço.

[...]

Créditos extemporâneos

Aqui, a recorrente aduz que os créditos não aproveitados podem ser apropriados nos meses subsequentes, sem necessidade de prévia retificação de obrigações acessórias ou apresentação de pedido de restituição. Além disso, alega que houve inovação por parte da DRJ ao exigir a comprovação dos créditos, com alteração do critério jurídico previsto no artigo 146 do CTN.

De plano, importante transcrever excerto do acórdão recorrido com a matéria:

“A lide aqui é quanto à obrigatoriedade de retificação das obrigações acessórias correspondentes para o crédito apurado de forma extemporânea poder ser aproveitado pelo contribuinte.

Sobre a utilização de créditos extemporâneos tratou a Solução de Consulta Cosit nº 32/2021, com as seguintes conclusões:

38. Com base no exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo-se à consulente que:

(...)

c) os direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, estão sujeitos ao prazo prescricional previsto no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 1932, cujo termo inicial é o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração, ou, no caso de apropriação extemporânea, o primeiro dia do mês subsequente àquele em que poderia ter havido a apuração;

d) a apropriação extemporânea dos créditos em questão exige, em contrapartida, a retificação das declarações a que a pessoa jurídica se encontra obrigada referentes a cada um dos meses em que haja modificação na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins; e e) a atualização monetária de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apropriados extemporaneamente é expressamente vedada pela legislação tributária.

Vê-se, portanto, que a utilização de créditos extemporâneos é possível, conforme previsão contida no § 4º do artigo 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, devendo o contribuinte, preferencialmente, atender os requisitos previstos na norma acima. Ainda que tal não ocorra, entende-se possível a utilização destes créditos, desde que comprovada documentalmente sua disponibilidade.

Sendo assim, ainda que seja possível a apuração e utilização extemporâneas de créditos da não cumulatividade, e ainda que as despesas relacionadas pelo contribuinte (ou parte delas) sejam de fato passíveis de creditamento, não há nos autos documentação comprobatória da existência destes créditos e nem há comprovação de que tais créditos não foram utilizados nos respectivos períodos de aquisição, não sendo possível o reconhecimento do direito de crédito pleiteado de forma extemporânea.

Por fim, destaque-se que, nos processos de reconhecimento de crédito, é ônus do contribuinte a comprovação documental do direito de crédito que alega possuir, o que não se constata nos presentes autos. Além disso, o princípio da verdade material, aplicável de fato ao processo administrativo tributário, não dispensa, para sua aplicação, o conjunto probatório. Ao contrário, é por meio das provas apresentada pelo sujeito passivo que é possível à autoridade fiscal a apuração e o reconhecimento do alegado direito de crédito.”

O primeiro ponto a salientar é que a DRJ afastou a exigência de retificação dos DACONs, como condição necessária para a apropriação extemporânea. Contudo, a condicionou à comprovação da legitimidade do direito creditório e seu não aproveitamento nos respectivos períodos de aquisição.

Neste aspecto, a recorrente alega ter havido inovação nas razões de decidir.

Todavia, a alegação da recorrente foi lastreada no §4º do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, cuja redação é a seguinte:

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

Ora, o direito pleiteado pressupõe o não aproveitamento do crédito, ou seja, essa prova é inerente à alegação. Conforme o brocardo latino: “alegar e não provar é quase não alegar” (*Allegatio et non probatio quasi non allegatio*).

A própria recorrente, em sua impugnação, alega o não aproveitamento dos créditos extemporâneos, bem como ter feito essa comprovação:

“Dito isso, o “crédito não aproveitado em determinado mês”, que pode ser aproveitado nos meses subsequentes, não é, necessariamente, o saldo apurado pelo confronto entre débitos e créditos, bastando que não tenha sido aproveitado no mês de aquisição, para que na forma da lei, seja facultado seu aproveitamento em mês subsequente, sem qualquer necessidade de retificação das obrigações principais e/ou acessórias.

Logo, havendo créditos não aproveitados em um determinado mês, e apurado em meses subsequentes, não estando o contribuinte sequer obrigado, a retificar o DACON e/ou pedir a restituição do que pagou a maior como a única forma de aproveitar o seu legítimo crédito, e mesmo que assim não fosse, é ilegal a pretensão fiscal de que esse crédito seja simplesmente desprezado. Dito isso, o “crédito não aproveitado em determinado mês”, que pode ser aproveitado nos meses subsequentes, não é, necessariamente, o saldo apurado pelo confronto entre débitos e créditos, bastando que não tenha sido aproveitado no mês de aquisição, para que na forma da lei, seja facultado seu aproveitamento em mês subsequente, sem qualquer necessidade de retificação das obrigações principais e/ou acessórias.

[...]

Importante ressaltar que a impugnante comprovou no curso da fiscalização a correta apuração dos créditos a que tem direito através de seus documentos fiscais e contábeis, bem como comprovou que não se utilizou deles em nenhum outro momento. Para facilidade de referência, a impugnante apresenta novamente a documentação comprobatória (DOC. 02).

[...]

Além disso, transcreveu jurisprudência do próprio CARF em sua impugnação, com a tese encampada pela DRJ:

Acórdão nº 3301-004.834 do Processo 10880.726327/2011-61

Data 24/07/2018

Ementa Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social -

Cofins Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

[...] NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. APROVEITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DESNECESSIDADE DE PRÉVIA RETIFICAÇÃO DO DACON. Desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado pela não cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem

necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte, desde que comprovado pelo contribuinte.” ***

Por outro lado, a alteração de critério jurídico do artigo 146 do CTN diz respeito à adoção pela Administração Tributária de nova interpretação normativa geral e não de adoção de tese jurídica, dentre as várias possíveis, pelo julgador, o que é inerente à prerrogativa da livre convicção motivada, ressalvados os limites legais/regimentais à livre adoção de teses jurídicas, conforme os artigos 99 e 100 do RICARF.

Destarte, não há inovação pela DRJ que apenas acolheu uma das teses aventadas pela recorrente em seu próprio recurso (o que não era obrigatório), cujo ônus da prova decorre de sua própria alegação.

CNC apropriados indevidamente – Extemporâneos e demais (Itens 5.1.1 e 5.1.2 do TVF)

A recorrente aduz que a autoridade fiscal não questionou se tais créditos não foram tomados anteriormente, sendo que a exigência de comprovação representa alteração do critério jurídico; que a DRJ não analisou a documentação juntada na impugnação (doc. 2) a qual conteria a prova da legitimidade dos créditos, bem como sua não utilização em nenhum outro momento, o que foi objeto de pedido de diligência indeferido; que, pelo menos, os documentos juntados deveriam ser analisados pela DRJ.

A DRJ condicionou o aproveitamento extemporâneo à comprovação da existência e da não utilização nos respectivos períodos de apuração, nos seguintes termos:

“Vê-se, portanto, que a utilização de créditos extemporâneos é possível, conforme previsão contida no § 4º do artigo 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, devendo o contribuinte, preferencialmente, atender os requisitos previstos na norma acima. Ainda que tal não ocorra, entende-se, no âmbito da RFB, ser possível a utilização destes créditos, desde que comprovada documentalmente sua disponibilidade.

Portanto, não é demais repetir que, ainda que seja possível a apuração e utilização extemporâneas de créditos da não cumulatividade, e ainda que as despesas relacionadas pelo contribuinte (ou parte delas) sejam de fato passíveis de creditamento, não há nos autos documentação comprobatória da existência destes créditos e nem há comprovação de que tais créditos não foram utilizados nos respectivos períodos de aquisição, não sendo possível o reconhecimento do direito de crédito pleiteado de forma extemporânea.

Cabe, mais uma vez, destacar que, nos processos de reconhecimento de crédito, é ônus do contribuinte a comprovação documental do direito de crédito que alega possuir, o que não se constata nos presentes autos. Além disso, o princípio da verdade material, aplicável de fato ao processo administrativo tributário, não dispensa, para sua aplicação, o conjunto probatório. Ao contrário, é por meio das provas apresentada pelo sujeito passivo que é possível à autoridade fiscal a

apuração e o reconhecimento do alegado direito de crédito. Vê-se, portanto, que a utilização de créditos extemporâneos é possível, conforme previsão contida no § 4º do artigo 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, devendo o contribuinte, preferencialmente, atender os requisitos previstos na norma acima. Ainda que tal não ocorra, entende-se, no âmbito da RFB, ser possível a utilização destes créditos, desde que comprovada documentalmente sua disponibilidade.”

O primeiro ponto alegado, concernente à alteração de critério jurídico já foi abordado em tópico anterior e pelas razões já expostas deve ser afastado.

A segunda alegação é de que a DRJ não analisou a documentação probatória (doc.2). Por sua vez, esta última afirmou que não havia nos autos tal documentação.

O doc. 2 mencionado pela recorrente consiste em arquivo não paginável juntado às folhas 2780 e contém uma planilha que mostra datas de entradas das DI desde março/2016 a abril/2018 com apropriação em maio/2018 e de maio/2015 a outubro/2017 com apropriação em agosto/2018, sem contudo demonstrar que em cada período anterior a maio/2018 e agosto/2018, a composição dos créditos tomados, indicando os documentos fiscais e valores, de modo a ser possível verificar que aqueles valores tomados em maio e agosto não foram apropriados anteriormente, além da conta Razão de apropriação dos créditos a descontar de todos os períodos até maio e agosto de 2018, além de especificar as eventuais receitas não-cumulativas e cumulativas ou tributadas e não tributadas (exportação, alíquota zero etc), de modo a permitir que o rateio de receitas não tenha sido alterado em razão da utilização extemporânea.

Trata-se apenas de planilha de apuração do crédito complementar pleiteado, mas não de demonstração de não utilização em períodos anteriores, que demandaria a composição da base de créditos de importação de cada período. Não localizei demonstração de base de cálculo de crédito de importação por amostragem, o que leva a reconhecer que a DRJ estava correta ao afirmar que não há documentação comprobatória da não utilização nos períodos anteriores.

Quanto ao pedido de diligência, em vista da afirmação de que toda a documentação comprobatória estaria acostada no doc.2, correto o seu indeferimento, uma vez que não há sequer amostragem da composição da base de cálculo dos créditos de importação de um período, na qual se pudesse verificar o *quantum* de cada nota fiscal e DI. Ao que parece, além de descumprir a instrução normativa e as obrigações acessórias, a recorrente quer que toda a verificação seja ônus da Administração Tributária.

Destarte, afasto as alegações deste tópico.

CNC extemporâneos sobre aquisições de mercadorias da Zona Franca de Manaus (ZFM) (Item 5.1.3 do TVF)

A acusação fiscal é de que a recorrente se apropriou de créditos de PIS a 1,65% e Cofins a 7,6%, quando deveria ter apurado às alíquotas de 1% e 4,60%, respectivamente, em razão do disposto no o § 12, art. 3º da Lei nº 10.637/2002, e § 17, art. 3º da Lei nº 10.833/2003, abaixo transcritos:

“Lei nº 10.637/2002 (PIS/PASEP não-cumulativo)

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

[...]

§ 12. Ressalvado o disposto no § 2º deste artigo e nos §§ 1º a 3º do art. 2º desta Lei, na aquisição de mercadoria produzida por pessoa jurídica estabelecida na Zona Franca de Manaus, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota de 1% (um por cento) e, na situação de que trata a alínea b do inciso II do § 4º do art. 2º desta Lei, mediante a aplicação da alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento). (Redação dada pela Lei nº 11.307, de 2006)” (g.n.)

Art. 2º [...]

§ 4º Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida por pessoa jurídica industrial estabelecida na Zona Franca de Manaus, decorrente da venda de produção própria, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA, que fica sujeita, ressalvado o disposto nos §§ 1º a 3º deste artigo, às alíquotas de:

[...]

II - 1,3% (um inteiro e três décimos por cento), no caso de venda efetuada a:

[...]

b) pessoa jurídica estabelecida fora da Zona Franca de Manaus, que apure o imposto de renda com base no lucro real e que tenha sua receita, total ou parcialmente, excluída do regime de incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP

“Lei nº 10.833/2003 (COFINS não-cumulativa)

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

[...]

§ 17. Ressalvado o disposto no § 2º deste artigo e nos §§ 1º a 3º do art. 2º desta Lei, na aquisição de mercadoria produzida por pessoa jurídica estabelecida na Zona Franca de Manaus, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa), o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota: (Redação dada pela Lei nº 12.507, de 2011)

I - de 5,60% (cinco inteiros e sessenta centésimos por cento), nas operações com os bens referidos no inciso VI do art. 28 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005; (Incluído pela Lei nº 12.507, de 2011)

II - de 7,60% (sete inteiros e sessenta centésimos por cento), na situação de que trata a alínea “b” do inciso II do § 5º do art. 2º desta Lei39; e (Incluído pela Lei nº 12.507, de 2011)

III - de 4,60% (quatro inteiros e sessenta centésimos por cento), nos demais casos. (Incluído pela Lei nº 12.507, de 2011)”(g.n.)

Art. 2º[...]

§ 5º Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida por pessoa jurídica industrial estabelecida na Zona Franca de Manaus, decorrente da venda de produção própria, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA, que fica sujeita, ressalvado o disposto nos §§ 1º a 4º deste artigo, às alíquotas de: (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)

[...]

II - 6% (seis por cento), no caso de venda efetuada a: (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)

[...]

b) pessoa jurídica estabelecida fora da Zona Franca de Manaus, que apure o imposto de renda com base no lucro real e que tenha sua receita, total ou parcialmente, excluída do regime de incidência não-cumulativa da COFINS;

Assim, pelo fato de a recorrente ter toda a sua receita auferida sujeita à não-cumulatividade, ela não se enquadraria na alínea “b” acima transcrita e, portanto, não teria crédito a 1,65% e 7,60%, para PIS e Cofins, respectivamente. A condição para a aplicação do §12 e do §17 é que as aquisições sejam de produtos fornecidos por industriais da ZFM, com projeto aprovado pela SUFRAMA, informação esta dada pela recorrente por ocasião da fiscalização.

Além disso, a fiscalização também efetuou a glosa em razão de os créditos serem extemporâneos.

Em recurso voluntário, a recorrente segregou a discussão em duas situações:

1^a) Créditos decorrentes de REVENDAS por fornecedores estabelecidos na ZFM, cujas operações seriam tributadas às alíquotas de 1,60% e 7,60%, sem tratamento diferenciado, ou seja, não seria caso de aplicação dos §4 do art. 2º da Lei nº 10.637/02 e §5º do art. 2º da Lei nº 10.833/03, pois não seria aquisição de produtos fabricados por industriais. No caso, aplicar-se-ia às aquisições da NIKON DO BRASIL e neste ponto, a recorrente reconhece que prestou informação equivocada à fiscalização.

2^a) Créditos decorrentes de produtos FABRICADOS por fornecedores estabelecidos na ZFM, que deveriam ter sido tributados às alíquotas de 3% e 0,65%, mas que as notas fiscais indicaram alíquotas superiores. Neste caso, a recorrente pleiteou o desconto comercial junto aos fornecedores e estes fornecedores poderiam recuperar esse desconto mediante pedido de restituição junto à RFB.

Em relação à primeira situação, não houve pronunciamento por parte da DRJ. No TVF, a fiscalização indica o arquivo não paginável contido na e-fl. 1.044. Verificando este arquivo e filtrando as vendas efetuadas pela NIKON à recorrente, constata-se que os CFOPs utilizados foram 6102 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros e 6106 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, que não deva por ele transitar, além de indicar que as alíquotas tributadas foram de 1,65% e 7,60%. Assim, em princípio, trata de receitas de revendas de mercadorias à recorrente e, portanto, não seriam aplicáveis as exceções dos §12 e §17 dos artigos 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, o que daria azo à alegação da recorrente.

No que tange à segunda situação, a recorrente reconhece que aufera receitas sujeitas somente à não-cumulatividade, conforme excerto abaixo do recurso voluntário:

“Portanto e, pela ordem, a Havan é uma empresa tributada pelo LUCRO REAL, situada fora da Zona Franca de Manaus, e que NÃO tem receita total ou parcialmente, excluída do regime de incidência não-cumulativa.”

Assim, o crédito nas aquisições de produtos fabricados na ZFM, nos termos do §4º do art. 2º da Lei nº 10.637/02 e §5º do art. 2º da Lei nº 10.833/03 é dado pelos §12 e §17 acima transcritos, que estabelecem que o crédito às alíquotas de 1,65% e 7,60% somente são tomados na situação da alínea “b” acima transcrita, isto é:

b) pessoa jurídica estabelecida fora da Zona Franca de Manaus, que apure o imposto de renda com base no lucro real e que tenha sua receita, total ou parcialmente, excluída do regime de incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP

Como a recorrente não se enquadra nesta situação, em razão de possuir toda a receita sujeita à não-cumulatividade, os créditos somente podem ser tomados às alíquotas de 1% e 4,6%.

Em relação ao creditamento extemporâneo, valem as considerações outrora tecidas, no sentido de excepcionar a necessidade de retificação da Escrituração Fiscal, caso haja demonstração do não aproveitamento dos créditos no período compreendido entre os fatos geradores do crédito e seu aproveitamento pela recorrente.

No caso concreto, para os períodos abrangidos pela fiscalização, ela própria fez esta apuração, realocando de ofício os créditos em seus períodos geradores (2017 e 2018).

Para outros períodos, o recurso voluntário não indica onde está a demonstração do não aproveitamento dos créditos ou da não alteração de eventual rateio, razão pela qual nego provimento à alegação da recorrente, quanto à legitimidade do crédito extemporâneo.

Destarte, embora fosse possível dar provimento a alegação de aquisição de mercadorias revendidas pela NIKOM, tendo em vista que a recorrente não demonstrou a premissa necessária para aplicação do §4º do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, nego provimento neste capítulo.

CNC extemporâneos sobre vendas canceladas de seguros (Item 5.1.4 do TVF)

Neste tópico, a extemporaneidade foi a única motivação do lançamento. Tendo em vista as considerações anteriores e não indicação no recurso voluntário nem na impugnação do não aproveitamento em períodos anteriores, nego provimento ao recurso neste ponto.

CNC oriundo de “ICMS ST Adicional (Itens 5.2.1 e 5.2.2 do TVF)

A fiscalização entendeu que não há previsão legal para o creditamento das contribuições sobre o ICMS-Substituição Tributária, independentemente de quem seja responsável pelo recolhimento. Para o item 5.2.1, fundamentou ainda na vedação ao creditamento extemporâneo.

Por sua vez, a recorrente alega que os TTD (Tratamento Tributário Diferenciado) concedido pelo Estado de Santa Catarina atribuem à recorrente a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS ST devido nas etapas seguintes de circulação e, portanto, seria custo de aquisição dos bens adquiridos, conforme excerto abaixo:

“Os respectivos TTD’s permitem que, na aquisição de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, fica atribuída à Havan, a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS ST devido nas etapas seguintes de circulação nos termos dos Atos Concessórios abaixo transcritos:”

Constata-se nas e-fls. 2888/2889, que o TTD nº 115000000370385 atribui à recorrente a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS devido nas etapas seguintes de circulação, enquanto o TTD nº e 155000000914170 atribui a condição de substituto tributário nas operações com certas mercadorias desde que preponderantemente destinadas a órgãos públicos ou a contribuinte localizado em outros estados.

A descrição nos TTDs atribui à recorrente a condição de substituta tributária em relação ao ICMS das operações descritas nos TTDs. Relativamente a esta matéria, transcrevo e adoto as razões do Acórdão nº 3302-005.672, proferido pelo Conselheiro Walker Araujo:

“[...]

II.4 - ICMS-ST - Direito ao Crédito Em síntese, alega a Recorrente que (i) o ICMS-ST como parcela do custo de aquisição de mercadoria adquirida para revenda está apto a gerar crédito das contribuintes do PIS e da COFINS, de acordo com o disposto no art. 3º, inciso I, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003; (ii) que não sendo o ICMS-ST tributo recuperável, compõem o custo de aquisição, de forma que devia ser incluído na base de cálculo de apuração do crédito das contribuições a ser descontado; (iii) diz que seu direito esta amparado também pela Solução de Consulta nº 60/12; e (iv) suscita afronta ao princípio constitucional da não-cumulatividade e não-confisco.

[...]

No mais, em relação a matéria tratada neste tópico, insta tecer que essa Turma já se pronunciou desfavoravelmente ao posicionamento defendido pela Recorrente, nos autos do processo Administrativo 10480.727412/2015-83 (acórdão

3302-005.319, de 21.03.2018), de relatoria do Conselheiro José Fernandes do Nascimento.

Assim, nos termos dos artigos 50, §1º, e 64, da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 , adoto como fundamento de decidir e para afastar os argumentos, as razões apresentadas pelo citado julgador, o que peço vênia para reproduzir:

Da glosa de créditos apropriados sobre o valor do ICMS Substituição Tributária (ICMS-ST)

De acordo com o citado Relatório de Auditoria Fiscal, a fiscalização apurou que, além da apropriação dos créditos sobre o valor de aquisição de mercadorias e material de embalagem, contabilizados nas contas “400001 – Mercadoria Nacional Compras” e “400101 – MAT EMBALAGEMCOMERCIOCOMPRA”, a autuada também se apropriou da parcela dos créditos calculada sobre o valor do ICMS-ST.

Para a fiscalização, essa apropriação foi indevida, pelas razões a seguir expostas, in verbis:

Como é sabido, nas operações de compra e venda com substituição tributária do ICMS, o comprador (substituído tributário), paga (antecipadamente) o ICMS que será devido na (futura) operação de venda dessa mercadoria. A retenção e recolhimento deste ICMS ST é de responsabilidade do vendedor (substituto tributário). No entanto, o valor do ICMS ST, pago antecipadamente pelo substituído e retido/recolhido pelo substituto, não compõe o custo da mercadoria para o comprador (substituído), portanto, não gera crédito do PIS/Cofins na compra, e igualmente, não compõe a receita do vendedor (substituto), não é base de cálculo dos PIS/Cofins na venda. (grifos não originais)

De outra parte, no recurso em apreço, a recorrente alegou que não sendo o ICMS-ST tributo recuperável, em consonância com o art. 289, § 3º, do RIR/1999, compunha o custo de aquisição, de forma que devia ser incluído na base de cálculo de apuração do crédito das contribuições a ser descontado. Destacou ainda a recorrente que, a teor do art. 8º, § 3º, da IN SRF 404/2004, o ICMS integra a base de cálculo das contribuições. E a norma não restringe a origem do ICMS, se oriundo da obrigação tributária do vendedor ou da antecipação das etapas seguintes de circulação.

[...]

A duas, porque a previsão contida no art. 8º, § 3º, da Instrução Normativa SRF 404/2004 restringe-se ao ICMS normal pago pelo adquirente da mercadoria na operação de compra e a razão para essa inclusão está no fato de que, nos termos do art. 13, § 1º, I, da Lei Complementar 87/1996, o montante do ICMS (normal) integra sua própria base de cálculo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle. Trata-se de critério de apuração denominado de cálculo “por dentro”, que faz com que o montante do imposto não possa ser dissociado do valor da mercadoria e, por essa razão, integre o seu custo de

aquisição O referido preceito normativo, diferente do alegado pela recorrente, não contempla o valor do ICMSST, cujo valor é destacado na nota fiscal de venda do contribuinte substituto e cobrado do destinatário (contribuinte substituído), porém, constitui uma mera antecipação do devido pelo contribuinte substituído. Logo, o valor do ICMS-ST destacado na nota fiscal não integra a base de cálculo das contribuições devidas pelo contribuinte substituto (o vendedor). Este tipo de imposto tem caráter de imposto pago antecipadamente, cujo fato gerador (presumido) ocorrerá posteriormente.

Dada essa peculiaridade, o valor do ICMS-ST destacado na nota fiscal e recolhido antecipadamente pelo contribuinte substituto, obviamente, não pode compor o custo de aquisição da mercadoria adquirida, posto que esse valor, embutido no montante do preço pago pelo adquirente (contribuinte substituído), corresponde exatamente ao valor do imposto que o contribuinte substituído deixará de recolher aos cofres estaduais no instante em que efetuar a operação de venda.

Afirmar o contrário, seria admitir a possibilidade de apuração de crédito sobre o imposto devido pelo contribuinte substituído e recolhido antecipadamente pelo contribuinte substituto.

Não se pode olvidar que o ICMS-ST não constitui tributo devido na aquisição da mercadoria para revenda, mas imposto devido pelo adquirente, que deveria recolher o referido imposto quando da saída da mercadoria, mas não o faz, porque o valor já fora recolhido pelo contribuinte substituto na operação anterior. Assim, o contribuinte não pode se creditar de uma parcela que integra o seu faturamento, já que sobre o faturamento, há pagamento de contribuição e não desconto de crédito, os quais incidem sobre custos, despesas ou encargos, conforme estabelecido no art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

O contrário resultaria ausência de tributação pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins sobre o valor do ICMS-ST, pois, se simultaneamente à inclusão do ICMS-ST na base de cálculo do contribuinte substituído, fosse permitido que o mesmo valor do ICMS-ST compusesse a base para o cálculo dos créditos, o resultado do somatório das duas parcelas seria zero, ou seja, seria aritmeticamente equivalente a não tributar a parte do faturamento a que se refere o ICMS-ST.

O entendimento aqui esposado está em perfeita consonância com o externado pela Administração Tributária, por meio das Soluções de Consulta Cosit 106/2014 e 99041/2017, cujos enunciados das ementas seguem transcritos:

Solução de Consulta Cosit 106/2014 Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE.

No regime de apuração não cumulativa, o valor do ICMS, incidente na aquisição, integra a base de cálculo da Cofins para fins de crédito, faz parte do custo de aquisição do bem ou serviço, nos termos do inciso II do § 3º do art. 8º da

Instituição Normativa SRF nº 404, de 2004. A pessoa jurídica poderá descontar créditos, inclusive de ICMS, calculados com base no custo de aquisição de mercadoria adquirida para revenda, inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

O ICMS substituição tributária (ICMS-ST), pago pelo adquirente na condição de substituto, não integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído na operação de saída da mercadoria. Sobre a parcela do ICMS-ST, não poderá a pessoa jurídica descontar créditos de Cofins.

Dispositivos Legais: Art. 150 da CF/88; arts. 9º, 10 e 13 da Lei Complementar nº 87, de 1996; arts. 3º e 66 da Lei nº 10.637, de 2002; art. 8º da Instituição Normativa SRF nº 404, de 2004; Instituição Normativa SRF nº 594, de 2005; Parecer Normativo CST nº 70, de 1972 (Publicado no DOU 22.03.1972); Parecer Normativo CST nº 77, de 1986 (DOU 28/10/86).

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CRÉDITOS. NÃO-CUMULATIVIDADE.

No regime de apuração não cumulativa, o valor do ICMS, incidente na aquisição, integra a base de cálculo do PIS/Pasep para fins de crédito, faz parte do custo de aquisição do bem ou serviço. A pessoa jurídica poderá descontar créditos, inclusive de ICMS, calculados com base no custo de aquisição de mercadoria adquirida para revenda, inciso I do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

O ICMS substituição tributária (ICMSST), pago pelo adquirente na condição de substituto, não integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído na operação de saída da mercadoria. Sobre a parcela do ICMS-ST, não poderá a pessoa jurídica descontar créditos de PIS/Pasep.

Dispositivos Legais: Art. 150 da CF/88; arts. 9º, 10 e 13 da Lei Complementar nº 87, de 1996; art. 66 da Instituição Normativa SRF nº 247, de 2002; Instituição Normativa SRF nº 594, de 2005; Parecer Normativo CST nº 70, de 1972

(Publicado no DOU 22.03.1972); Parecer Normativo CST nº 77, de 1986 (DOU 28/10/86)

Solução de Consulta Cosit 99041/2017:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

É incabível a apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins em relação ao valor do ICMS Substituição Tributária (ICMS-ST) destacado na nota fiscal de aquisição de bens.

[...] ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

É incabível a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep em relação ao valor do ICMS Substituição Tributária (ICMS-ST) destacado na nota fiscal de aquisição de bens.

[...].

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) também manifestou o mesmo entendimento de que o ICMS Substituição Tributária não integra o custo dos bens e serviços, no julgamento do Recurso Especial (REsp) nº 1.456.648/RS, cujo enunciado da ementa segue reproduzido:

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/1973. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. VALORES REFERENTES A ICMS-SUBSTITUIÇÃO (ICMS-ST). IMPOSSIBILIDADE.

1. *Não tem direito o contribuinte ao creditamento, no âmbito do regime não cumulativo do PIS e COFINS, dos valores que, na condição de substituído tributário, paga ao contribuinte substituto a título de reembolso pelo recolhimento do ICMS-substituição.*

2. *Quando ocorre a retenção e recolhimento do ICMS pela empresa a título de substituição tributária (ICMS-ST), a empresa substituta não é a contribuinte, o contribuinte é o próximo na cadeia, o substituído. Nessa situação, a própria legislação tributária prevê que tais valores são meros ingressos na contabilidade da empresa substituta que se torna apenas depositária de tributo (responsável tributário por substituição ou agente arrecadador) que será entregue ao Fisco.*

Então não ocorre a incidência das contribuições ao PIS/PASEP, COFINS, já que não há receita da empresa prestadora substituta. É o que estabelece o art. 279 do RIR/99 e o art. 3º, §2º, da Lei n. 9.718/98.

3. *Desse modo, não sendo receita bruta, o ICMS-ST não está na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não cumulativas devidas pelo substituto e definida nos arts. 1º e §2º, da Lei n. 10.637/2002 e 10.833/2003.*

4. *Sendo assim, o valor do ICMS-ST não pode compor o conceito de valor de bens e serviços adquiridos para efeito de creditamento das referidas contribuições para o substituído, exigido pelos arts. 3, §1º, das Leis n n. 10.637/2002 e 10.833/2003, já que o princípio da não-cumulatividade pressupõe o pagamento do tributo na etapa econômica anterior, ou seja, pressupõe a cumulatividade (ou a incidência em "cascata") das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS.*

5. *Recurso especial não provido.*

No voto condutor julgado o Ministro Mauro Campbell expôs com clareza e objetividade os fundamentos da decisão nos excertos que seguem transcritos:

Quando ocorre a retenção e recolhimento do ICMS pela empresa a título de substituição tributária (ICMS-ST), a empresa substituta não é a contribuinte, o contribuinte é o próximo na cadeia, o substituído. Nessa situação, a própria legislação tributária prevê que tais valores são meros ingressos na contabilidade

da empresa substituta que se torna apenas depositária de tributo (responsável tributário por substituição ou agente arrecadador) que será entregue ao Fisco.

Então não ocorre a incidência das contribuições ao PIS/PASEP, COFINS, já que não há receita da empresa prestadora substituta. É o que estabelece o art. 279 do RIR/99 e o art. 3º, §2º, da Lei n. 9.718/98, que trata das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS cumulativas, in verbis:

RIR/99 Art. 279. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12).

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.

Lei n. 9.718/98 Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. (Vide Medida Provisória nº 215835, de 2001)

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

[...] Desse modo, não sendo receita bruta, o ICMS-ST não está na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não cumulativas devidas pelo substituto e definida nos arts. 1º e §2º, da Lei n. 10.637/2002 e 10.833/2003. Transcrevo:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

Sendo assim, o valor do ICMS-ST não pode compor o conceito de valor de bens e serviços adquiridos para efeito de creditamento das referidas contribuições para o substituído, exigido pelos arts. 3, §1º, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003. De observar que o princípio da não- cumulatividade pressupõe o pagamento do tributo na etapa econômica anterior, ou seja, pressupõe a cumulatividade (ou a incidência em "cascata") das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS.

(...)

Com efeito, o ICMS-ST, se fosse recolhido na sistemática normal, sem substituição, seria um tributo de ICMS devido na saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituído, ou seja, o valor correspondente representaria receita do substituído que seria tributada pelas contribuições ao PIS/PASEP e COFINS. Assim, representaria DÉBITO de contribuições ao PIS/PASEP e COFINS e não CRÉDITO, como pretende o substituído.

De ver que seu CRÉDITO está restrito ao valor das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre o ICMS embutido nas mercadorias que adquire do estabelecimento anterior na cadeia e que paga como contribuinte de fato.

Admitir-se o creditamento também pelo ICMS-ST pago pelo substituto tributário seria admitir duplo creditamento ao substituído: primeiro pelo valor das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre o ICMS embutido nas mercadorias que adquire do substituto, segundo pelo ICMS-ST (sobre o qual não incidiram as contribuições ao PIS/PASEP e COFINS) embutido no preço dessas mesmas mercadorias, criando-se benefício fiscal não estabelecido em lei.

Enfim, cabe ressaltar que, diferentemente do asseverado pela recorrente, a disciplina normativa do assunto foi dada pela Instrução Normativa SRF 594/2005, que dispõe sobre a incidência monofásica da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre os produtos que menciona. E para fim de apuração da base de cálculo dos créditos das citadas contribuições, o valor do ICMS-ST não integra o custo de aquisição dos citados bens, conforme determina o art. 26, § 6º, II, da citada IN, a seguir transrito:

Art. 26. Na determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a pagar no regime de não-cumulatividade, a pessoa jurídica pode descontar, do valor das contribuições decorrente de suas vendas, créditos relativos a:

(...)

§ 6º Para efeitos deste artigo:

I o IPI incidente na aquisição, quando recuperável, não integra o custo dos bens; e II o ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário, não integra o custo dos bens ou serviços.

[...] Com base nessas considerações, resta demonstrado que, para fins de apuração da base de cálculo dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da

Cofins, o valor do ICMS-ST não integra o valor de aquisição dos bens sujeitos ao regime de substituição tributária.

No sentido da impossibilidade de creditamento sobre o ICMS-ST, cito ainda os Acórdãos nº 3201-009.386, 3001-000.808, 3803-00.321.

Ademais, o STJ decidiu pela impossibilidade de creditamento dos valores pagos pelo contribuinte substituto a título de ICMS/ST, tema 1231, conforme ementa abaixo:

EREsp 1959571 / RS

RECURSO REPETITIVO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. VALORES REFERENTES AO ICMS-SUBSTITUIÇÃO (ICMS-ST). IMPOSSIBILIDADE. TRIBUTO RECOLHIDO EM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DESCARACTERIZAÇÃO COMO CUSTO DE AQUISIÇÃO PREVISTO NO ART. 13, DO DECRETO-LEI N. 1.598/77.

[...]

2. Não sendo receita bruta do substituto tributário, o ICMS-ST não está na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não cumulativas por si (pelo substituto) devidas e definida nos arts. 1º e §2º, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003.

3. Como o princípio da não cumulatividade preconiza que o valor do tributo incidente sobre o bem na saída do vendedor é que irá gerar o valor do crédito na entrada do bem para o adquirente, se não houver tributação na saída do vendedor(substituto), não haverá creditamento na entrada para o adquirente(substituído) e qualquer crédito concedido nessa situação ou para além do valor do tributo pago na etapa anterior é crédito presumido ou fictício, carecedor de lei específica, na forma do art. 150, §6º, da CF/88. Precedentes: Súmula Vinculante n. 58/STF; Repercussão Geral Tema n. 844/STF; recurso repetitivo REsp. n. 1.894.741/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 27.04.2022.

4. No caso concreto, as contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não incidem sobre o ICMS-ST na etapa anterior (substituto), portanto, na ausência de lei expressa criadora do crédito presumido, não podem gerar crédito para ser utilizado na etapa posterior (substituído).

5. Com o julgamento do TEMA n. 1125/STJ ("O ICMS-ST não compõe a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS devidas pelo contribuinte substituído nº regime de substituição tributária progressiva"), este Superior Tribunal de Justiça equiparou a situação econômica dos contribuintes de direito do ICMS normal àquela dos contribuintes de fato do ICMS-ST, em razão do princípio da isonomia, tornando a escolha do Estado em tributar determinada mercadoria via ICMS ou ICMS-ST economicamente neutra para as contribuições ao PIS/PASEP e COFINS e, por consequência, para as empresas.

6. Acaso fosse concedido na atualidade o creditamento pleiteado, a distorção existente entre o contribuinte de fato do ICMS-ST e o contribuinte de direito do ICMS normal voltaria, agora em prejuízo deste último, pois o primeiro, além de excluir o ICMS-ST da base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS por si devidas, também ganharia o direito ao crédito dos valores correspondentes ao ICMS-ST, caracterizando odioso duplo benefício (ganharia de volta o crédito sem ter o débito correspondente), sendo que o segundo nenhum benefício mais tem depois do advento dos artigos 6º e 7º, da Lei n. 14.592/2023 (não tem crédito e não tem débito).

7. 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, isto porque:

7.1. A lei foi publicada em período onde não havia substituição tributária progressiva (substituição tributária "para frente") no Brasil, não podendo dar efeitos a algo que não existia, desta forma, sequer é possível instrução normativa que assim trate a matéria, sob pena de extrapolar a lei de regência;

7.2. Os tributos recolhidos em substituição tributária "para frente" são mera antecipação de um tributo que incidiria na venda (não na aquisição) a ser feita pelo substituído, ou seja, não são juridicamente uma oneração na aquisição, mas uma oneração antecipada da venda a ser futuramente feita; e

7.3. A classificação de "tributo recuperável" e "tributo não recuperável" não é aplicável aos casos de substituição tributária, porque monofásicos.

8. Ainda que o ICMS-ST integrasse o conceito de custo de aquisição, esta Corte tem posicionamento pacificado no sentido de que nem todo o custo de aquisição gera direito ao creditamento na sistemática não cumulativa das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS. Precedentes em recursos repetitivos: REsp. n. 1.221.170/PR, Primeira Seção, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 22.02.2018 e REsp. n. 1.894.741/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 27.04.2022.

9. Desta forma, seja em razão dos limites impostos pelo princípio da não cumulatividade, seja em razão da impossibilidade de tratamento anti-isonômico entre os contribuintes, seja porque não configuram custo de aquisição e seja porque nem todo o custo de aquisição gera direito ao creditamento na sistemática não cumulativa das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, os valores despendidos pelo contribuinte substituído, a título de reembolso ao contribuinte substituto pelo recolhimento do ICMS-ST, não geram créditos das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não cumulativas.

10. Teses propostas para efeito de repetitivo:

10.1. 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

10.2. Os valores pagos pelo contribuinte substituto 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.

[...]

Quanto ao creditamento extemporâneo, valem as considerações já antes tecidas e o fato de a recorrente não ter feito a demonstração do não aproveitamento do crédito em períodos anteriores, condição necessária para aplicação do §4º do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Destarte, nego provimento neste ponto.

CNC apropriado sobre Serviços de Transportes (Itens 5.3.1 e 5.3.2 do TVF)

Neste tópico, a recorrente reitera os argumentos de que o conceito de insumos se aplica às atividades comerciais e não apenas às de produção ou fabricação de produtos ou prestação de serviços, argumento já afastado no tópico “Da não cumulatividade da contribuição ao PIS e da Cofins – artigo 3º das leis nº(s) 10.637/2002 e 10.833/2003”.

Prosseguindo em suas alegações, defende que é permitido o crédito de frete de transferência de mercadorias adquiridas para revenda entre estabelecimentos da recorrente, a uma, por se tratar de custo das mercadorias revendidas, a duas, por se tratar de frete em operações de venda.

No TVF, e-fls. 66/73, restou consignado que a glosa se refere a fretes de logística de mercadorias para revenda entre estabelecimentos da recorrente, não se lhe aplicando o conceito de insumos.

Ademais, mesmo para as pessoas jurídicas sujeitas ao conceito de insumo, quanto ao frete entre estabelecimentos, o CARF editou a Súmula CARF nº 217, a seguir transcrita:

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.

Também não há que se falar em frete de operações de venda, uma vez que são fretes de logística interna, ocorridos antes de realizada a venda para os clientes.

A recorrente alega também que tais despesas seriam custos de aquisição. Contudo, após a entrada da mercadoria em estabelecimento da recorrente, perfeita está a tradição do bem e configurada a aquisição. Portanto, eventuais despesas posteriores à aquisição não são custos de aquisição, mas sim despesas operacionais.

Destarte, tais fretes entre estabelecimentos não geram crédito da contribuição.

CNC apropriados sobre bens do Ativo Imobilizado (Item 5.4.1)

Em recurso voluntário, a recorrente alega que se trata de insumo da não-cumulatividade, atraindo a aplicação do REsp 1.221.170/PR, de modo que o inciso VI do artigo 3º

das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002 se aplica também às atividades comerciais e que as empresas comerciais “prestam serviços” aos consumidores. Ao final, informa que apresentou planilha com a composição detalhada dos itens empregados nas prestações de serviços, vinculando a operação/atividade da empresa.

Em relação aos créditos extemporâneos, reitera as razões já dispendidas.

Já a fiscalização reconheceu a existência de receita de prestação de serviços (e-fl. 80/85) e intimou a recorrente a identificar o ativo imobilizado utilizado na referida prestação de serviços, de modo a possibilitar eventual direito de crédito (duas intimações), que os créditos glosados se referem a bens não utilizados na produção de bens ou prestação de serviços, bem como há parcelas das glosas que se referem a créditos extemporâneos, conforme e-fl. 89 do TVF (resumo das glosas por extemporaneidade e por não serem vinculado a receitas de produção ou prestação de serviços).

O crédito pleiteado tem base no inciso VI do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 e no art. 1º da Lei nº 11.774/2008, a seguir transcritos:

Lei 10.833/2003:

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

[...]

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)

Lei 11.774/2008:

Art. 1º As pessoas jurídicas, nas hipóteses de aquisição no mercado interno ou de importação de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e prestação de serviços, poderão optar pelo desconto dos créditos da Contribuição para o Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) de que tratam o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e o § 4º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, da seguinte forma: (Redação dada pela Lei nº 12.546, de 2011) (Produção de efeito)

Em princípio, a recorrente defende o creditamento com base no inciso II do artigo 3º, como se insumo fosse, o que não é aplicável à atividade da recorrente, revenda de mercadorias. Ademais, o inciso VI não se confunde com o inciso II, mesmo para empresas produtivas ou de prestação de serviços.

Em relação ao inciso VI, a geração de crédito do ativo imobilizado (à exceção de edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros) se restringe aos bens do

imobilizado utilizados na locação a terceiros, na produção de bens ou prestação de serviços, ou seja, não se aplicam às atividades eminentemente comerciais, no caso, da recorrente, revenda de bens.

A fiscalização identificou receitas de prestação de serviços que, em tese, poderiam ser vinculadas a algum bem do imobilizado, tendo sido objeto de intimação por parte da fiscalização. Para comprovar a vinculação, a recorrente apresentou o DOC. 4 da Impugnação, que se refere a planilhas de descrição dos bens, mas que não contém qualquer explicação de como esses bens se vinculam às receitas de prestação de serviço identificadas pela fiscalização. O DOC 4 foi analisado pela fiscalização e foi objeto das intimações efetuadas.

No TVF, constou algumas explicações:

Finalidades/aplicações dos bens do ativo imobilizado inseridas nas memórias de cálculo pela empresa:

* A conta contábil código "13460" correspondem a equipamentos vinculados a movimentação e gestão do estoque, que compreende itens como transpaleteira, mesa hidráulica de elevação, rampa niveladora, carro plataforma, entre outros.

**A conta contábil código "13460" correspondem a equipamentos vinculados a movimentação e gestão do estoque, que compreende itens como transpaleteira, mesa hidráulica de elevação, rampa niveladora, carro plataforma, entre outros.

***Os itens considerados referentes a conta contábil código "13510" correspondem a estrutura e revestimento utilizados na implantação do sistema de estoque.

****A conta contábil código "13460", "13510" correspondem a itens vinculados a instalações em geral (instalações comerciais)nas unidades (lojas, CD, etc)

***** A conta contábil código "670518" correspondem a equipamentos de impressão fiscal

Percebe-se que os bens se referem à movimentação e gestão de estoque, instalações comerciais e equipamentos de impressão fiscal, que são vinculados às atividades comerciais e não à prestação de serviços.

O que se conclui é que a apropriação destes créditos seguiu a lógica da recorrente em atribuir créditos a despesas que a lei vincula a atividades de produção e de prestação de serviços, mas que a recorrente entende que deveriam ser aplicadas às atividades comerciais.

Quando à alegação de que o Fisco estadual admite o crédito de ICMS em relação às referidas despesas, trata-se de alegação estranha à legislação e à competência tributária da União, sendo inaplicável à discussão em comento.

CNC apropriados sobre edificações e benfeitorias (Item 5.5)

A recorrente que apropriou de créditos com fulcro no VII do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 e no art. 6º da Lei nº 11.488/2007, destacando ainda que se trata de

insumos nos termos do inciso II do artigo 3º das referidas leis e que as empresas comerciais prestam serviços aos seus consumidores.

Reitera que a apropriação extemporânea é permitida, sendo desnecessária a retificação dos DACONs, além de informar que a legislação do ICMS permite tais créditos.

Por fim, defende que a aceleração da depreciação se aplica tanto às edificações quanto às benfeitorias.

Já a fiscalização glosou os créditos pelas seguintes razões:

- I. Extemporaneidade dos créditos;
- II. O crédito de 1/24 deve ser calculado sobre o saldo residual do bem a ser depreciado na data da opção pela depreciação acelerada (art. 175 da IN RFB nº 1911/2019), considerada a data de opção em 12/2017;
- III. O crédito acelerado é vinculado às obras utilizadas na produção de bens e prestação de serviços, tendo a recorrente sido intimada a especificar quais obras eram utilizadas na prestação de serviços, uma vez que foi constatado inexistir receita de produção de bens;
- IV. Glosa das contas contábeis 1.3.03.2 - BENFEITORIAS EM BENS LOCADOS" e "1.3.03.1 - DESPESAS PRE-OPERACIONAIS, em razão de o artigo 6º da Lei nº 11.488/2007 se referir apenas a "edificações" para os PA 12/2017 e 01/2018;
- V. Glosa da conta contábil "3.1.01.2.002.002.00054 AMORTIZACAO OBRAS", em razão de o artigo 6º da Lei nº 11.488/2007 se referir apenas a "edificações" para os PA 02/2018 a 12/2018;

Em vista das considerações já realizadas em tópicos anteriores, reitero a inaplicabilidade do conceito de insumos às atividades comerciais, a ausência de demonstração do não aproveitamento de créditos extemporâneos em períodos anteriores, a ausência de vinculação das edificações às receitas de prestação de serviços.

Quanto à distinção entre edificações e benfeitorias, para efeito de aplicação do artigo 6º da Lei 11.488/2007, o referido artigo assim dispõe:

Art. 6º As pessoas jurídicas poderão optar pelo desconto, no prazo de 24 (vinte e quatro) meses, dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que tratam o inciso VII do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o inciso VII do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, na hipótese de edificações incorporadas ao ativo imobilizado, adquiridas ou construídas para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

§ 1º Os créditos de que trata o caput deste artigo serão apurados mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, ou do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, conforme o caso, sobre o valor correspondente a 1/24 (um vinte e quatro avos) do custo de aquisição ou de construção da edificação.

§ 2º Para efeito do disposto no § 1º deste artigo, no custo de aquisição ou construção da edificação não se inclui o valor:

I - de terrenos;

II - de mão-de-obra paga a pessoa física; e

III - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições previstas no caput deste artigo em decorrência de imunidade, não incidência, suspensão ou alíquota 0 (zero) da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

§ 3º Para os efeitos do inciso I do § 2º deste artigo, o valor das edificações deve estar destacado do valor do custo de aquisição do terreno, admitindo-se o destaque baseado em laudo pericial.

§ 4º Para os efeitos dos incisos II e III do § 2º deste artigo, os valores dos custos com mão-de-obra e com aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições deverão ser contabilizados em subcontas distintas.

§ 5º O disposto neste artigo aplica-se somente aos créditos decorrentes de gastos incorridos a partir de 1º de janeiro de 2007, efetuados na aquisição de edificações novas ou na construção de edificações.

§ 6º Observado o disposto no § 5º deste artigo, o direito ao desconto de crédito na forma do caput deste artigo aplicar-se-á a partir da data da conclusão da obra

A opção do artigo 6º é em relação ao crédito tratado no inciso VII do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03:

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

[...]

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

Percebe-se que a redação do crédito básico faz a distinção entre edificações e benfeitorias, sendo incontrovertido no recurso voluntário, que as glosas se referem a benfeitorias.

A recorrente pugna pela aplicação do artigo 6º tanto às edificações quanto às benfeitorias. Contudo, a distinção decorre da própria lei que concedeu o crédito básico. Quisesse o legislador que o benefício fiscal de aceleração fosse aplicável às duas situações, bastaria o artigo 6º repetir a redação do inciso VII. A distinção, porém, é clara e pode ser inferida também pelos parágrafos do artigo 6º, por exemplo, ao excluírem o custo do terreno, que se aplica a edificações, mas não a benfeitorias.

Destarte, nego provimento neste tópico.

CNC calculados sobre Despesas de Aluguel relativas a bens que já tenham integrado o Patrimônio (Item 5.6 do TVF)

A recorrente alega constitucionalidade do §3º do artigo 31 da Lei nº 10.865/2004. Contudo, a matéria está pacificada pelo STF, no julgamento do RE 841.979 (Tema 756), com trânsito em julgado em 17/02/2023, com a seguinte ementa:

Repercussão geral. Recurso extraordinário. Direito tributário. Regime não cumulativo da contribuição ao PIS e da COFINS. Autonomia do legislador ordinário para tratar do assunto, respeitadas as demais normas constitucionais. Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03. Conceito de insumo. Matéria infraconstitucional. Artigo 31, § 3º, da Lei nº 10.865/04. Constitucionalidade.

1. O art. 195, § 12, da Constituição Federal, incluído pela EC nº 42/03, conferiu autonomia para o legislador tratar do regime não cumulativo de cobrança da contribuição ao PIS e da COFINS, devendo ele, não obstante, respeitar os demais preceitos constitucionais, como a matriz constitucional das citadas exações, mormente o núcleo de sua materialidade, e os princípios da razoabilidade, da isonomia, da livre concorrência e da proteção da confiança.

2. Nesse contexto, são válidas as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 nº que, v.

g., estipularam como se deve aproveitar o crédito decorrente de ativos produtivos, de edificações e de benfeitorias (art. 3º, § 1º, inciso III) e no que impossibilitaram o crédito quanto ao valor de mão de obra paga a pessoa física e ao valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento do PIS ou da COFINS, 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 (art. 3º, § 2º, incisos I e II).

3. Não se depreende diretamente do texto constitucional o que se deve entender, de maneira estanque, por insumo para fins da não cumulatividade de PIS/COFINS, cabendo, assim, ao legislador dispor sobre tal assunto. De mais a mais, é certo que o art. 3º, inciso II, das referidas leis, considerada a interpretação conferida pelo Superior Tribunal de Justiça (Temas repetitivos nºs 779 e 780), não viola aqueles ou outros preceitos constitucionais.

4. É constitucional o § 3º do art. 31 da Lei nº 10.865/04, na medida em que a vedação dele constante também se encontra em harmonia com o texto constitucional, mormente com a irretroatividade tributária e com os princípios da proteção da confiança, da isonomia, da razoabilidade.

5. Recurso extraordinário não provido.

6. Foram fixadas as seguintes teses para o Tema nº 756: “I. O legislador ordinário possui autonomia para disciplinar a não cumulatividade a que se refere o art. 195, § 12, da Constituição, respeitados os demais preceitos constitucionais, como a matriz constitucional da contribuição ao PIS e da COFINS e os princípios da razoabilidade, da isonomia, da livre concorrência e da proteção à confiança; II. É infraconstitucional, a ela se aplicando os efeitos da ausência de repercussão geral, a discussão sobre a expressão insumo presente no art. 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 e sobre a compatibilidade com essas leis das IN SRF nºs

247/02 (considerada a atualização pela IN SRF nº 358/03) e 404/04. III. É constitucional o § 3º do art. 31 da Lei nº 10.865/04”.

Tal decisão é de observância obrigatória pelos membros do CARF, nos termos do artigo 99 do RICARF. Portanto, afastada a pretensão da recorrente.

Receita Auferida Não Submetida à Tributação - 3.1.01.3.002.012 - REVERSAO MULTA JUROS PARCELAMENTOS (Item 5.7.1 do TVF)

A recorrente contabilizou a conta de receita “3.1.01.3.002.012 - REVERSAO MULTA JUROS PARCELAMENTOS” que se refere à redução de juros e multa no âmbito do Programa de Regularização Tributária – PERT (Lei 13.496/2017).

A recorrente alega que o desconto de multas e juros obtidos por adesão ao PERT (Lei nº 13.496/2017) não configura receita nos termos do RE 606.107/RS e RE 574.706/PR; que a indedutibilidade de multas de ofício impede a tributação de sua receita (Solução de consulta COSIT nº 21/2013); que a redução de multas e juros configura renúncia fiscal nos termos do §1º do art. 14 da LC nº 101/2000.

A lide se refere à natureza da redução de multas e juros decorrente da adesão ao PERT, de que tratou a Lei nº 13.496/2017, ou seja, houve a redução do Passivo com o consequente acréscimo no resultado da recorrente, reconhecido contabilmente por ela.

O RE 606.107/RS, julgou o tema 283 - Incidência do PIS e da COFINS não-cumulativos sobre valores recebidos a título de transferência de ICMS, sob a sistemática de repercussão geral, com a seguinte ementa:

EMENTA RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS.

I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade.

II - A interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competências impositivas (entre os quais se insere o conceito de “receita” constante do seu art. 195, I, “b”) não está sujeita, por óbvio, à prévia edição de lei. Tampouco está condicionada à lei a exegese dos dispositivos que estabelecem imunidades tributárias, como aqueles que fundamentaram o acórdão de origem (arts. 149, § 2º, I, e 155, § 2º, X , “a”, da CF). Em ambos os casos, trata-se de interpretação da Lei Maior voltada a desvelar o alcance de regras tipicamente constitucionais, com absoluta independência da atuação do legislador tributário.

III – A apropriação de créditos de ICMS na aquisição de mercadorias tem suporte na técnica da não cumulatividade, imposta para tal tributo pelo art. 155, § 2º, I, da Lei Maior, a fim de evitar que a sua incidência em cascata onere demasiadamente a atividade econômica e gere distorções concorrenciais.

IV - O art. 155, § 2º, X, “a”, da CF – cuja finalidade é o incentivo às exportações, desonerando as mercadorias nacionais do seu ônus econômico, de modo a permitir que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos -, imuniza as operações de exportação e assegura “a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”. Não incidem, pois, a COFINS e a contribuição ao PIS sobre os créditos de ICMS cedidos a terceiros, sob pena de frontal violação do preceito constitucional.

V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.

VI - O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, “a”, da Constituição Federal.

VII - Adquirida a mercadoria, a empresa exportadora pode creditar-se do ICMS anteriormente pago, mas somente poderá transferir a terceiros o saldo credor acumulado após a saída da mercadoria com destino ao exterior (art. 25, § 1º, da LC 87/1996). Porquanto só se viabiliza a cessão do crédito em função da exportação, além de vocacionada a desonrar as empresas exportadoras do ônus econômico do ICMS, as verbas respectivas qualificam-se como decorrentes da exportação para efeito da imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.

VIII - Assenta esta Suprema Corte a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS.

IX - Ausência de afronta aos arts. 155, § 2º, X, 149, § 2º, I, 150, § 6º, e 195, caput e inciso I, “b”, da Constituição Federal.

Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC.

No voto condutor, restou consignado quanto ao conceito de receita tributável para PIS e Cofins:

“Pois bem, o conceito constitucional de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da CF, não se confunde com o conceito contábil. Isso, aliás, está claramente expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”.

Não há, assim, que buscar equivalência absoluta entre os conceitos contábil e tributário.

Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. Trata-se, apenas, de um ponto de partida. Basta ver os ajustes (adições, deduções e compensações) determinados pela legislação tributária. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário.

Conforme adverte José Antonio Minatel: “há equívoco nessa tentativa generalizada de tomar o registro contábil como o elemento definidor da natureza dos eventos registrados. O conteúdo dos fatos revela a natureza pela qual esperase sejam retratados, não o contrário”.¹ Quanto ao conteúdo específico do conceito constitucional, a receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra ao patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições, na esteira da clássica definição que Aliomar Baleeiro cunhou acerca do conceito de receita pública:

Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondências no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo.²

Ricardo Mariz de Oliveira especifica ser a receita “algo novo, que se incorpora a um determinado patrimônio”, constituindo um “dado positivo para a mutação patrimonial”.³

O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera, de modo algum, receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, “a”, da Constituição Federal.

Nessa senda, José Antônio Minatel assinala que, na imensa maioria dos casos de recuperação de custos ou despesas, não resta configurada receita tributável, haja vista que:

... seu efeito econômico é de mera recomposição do patrimônio anteriormente desfalcado, ou recomposição da mesma disponibilidade preexistente, não caracterizando nova riqueza auferida, tampouco é proveniente de remuneração de esforço, direito ou atividade [...] A recuperação de custo ou despesa pode ser equiparada aos efeitos da indenização, pela similitude no caráter de

recomposição patrimonial, guardadas as demais peculiaridades que tipificam os demais eventos.”

A decisão do STF distinguiu os conceitos contábil e tributário de receita, entendendo que nem toda receita contábil implica receita tributável para as contribuições. Especificamente para as recuperações de custo e despesa, considerou que, na maioria dos casos, as referidas não configuram receita tributável, pois se trata de mera recomposição do patrimônio anteriormente desfalcado ou de mesma disponibilidade financeira pré-existente, ou seja, quando se trata de mera recomposição patrimonial.

É necessário ressaltar que a legislação tributária, especificamente a Lei nº 4.506/1964 que tratou do imposto de renda, em seu artigo 44, dispôs que as recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões caracterizam receitas operacionais, conforme transcreto abaixo:

Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

- I - O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;
- II - O resultado auferido nas operações de conta alheia;
- III - As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;
- IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

Assim, o STF criou a figura da receita contábil (mesmo tributável para o IRPJ), mas não tributável para o PIS e Cofins, conforme a seguinte definição:

“... receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.”

Contudo, a definição para cada situação fática-jurídica deve ser apreciada no caso concreto, uma vez que o próprio acórdão alertou para a possibilidade de haver recuperações de despesa tributáveis.

No caso, as reduções de multa e juros implicam recuperação das despesas de multas e juros anteriormente reconhecidas como despesa no resultado e, no sentido dado pela decisão do STF, configuram recomposição do patrimônio reduzido por estas despesas, sem ter havido disponibilidade financeira pré-existente. Ainda que, na visão deste relator, tratam de receitas contábeis operacionais, se enquadram na definição de receita não tributável dada pelo STF no RE 606.107.

Destarte, em vista do art. 99 do RICARF, esta decisão deve ser reproduzida nos julgamentos do CARF.

Receitas Financeiras Auferidas Não Submetidas à Tributação (Item 5.7.2 do TVF)

A recorrente alega que possui o MS nº 5019304-68.2017.4.04.7205, atualmente sobrestado até o julgamento do Tema nº 756 pelo STF, que discute créditos e débitos de PIS e COFINS sobre as receitas e despesas financeiras e que o Decreto nº 8.426/2015 extrapolou o poder regulamentar ao aumentar as alíquotas de PIS e Cofins, sendo inconstitucional.

De plano, deixo de conhecer das alegações de inconstitucionalidade e ilegalidade do Decreto nº 8.426/2015, em vista da Súmula CARF nº 02³ e do art. 98⁴ do Regimento Interno do CARF.

Quanto à alegação de que a matéria estaria em concomitância com o MS 5019304-68.2017.4.04.7205, a recorrente alega que o referido processo estaria sobrestado em razão do tema 756 de repercussão geral no STF. Neste aspecto, reproduzo a decisão recorrida, a qual adoto como razão de decidir, nos termos do §1º⁵ do artigo 50 da Lei nº 9.784/99, bem como do §12⁶ do art. 114 do Regimento Interno do CARF:

“A ação judicial nº 5019304-68.2017.4.04.7205 trata de mandado de segurança objetivando o reconhecimento do direito da impetrante de descontar créditos de PIS e COFINS sobre as despesas financeiras decorrentes de contratos de empréstimos e financiamentos. Portanto, a ação judicial não discute a incidência ou não das aludidas contribuições sociais sobre as receitas financeiras auferidas pela pessoa jurídica, não possibilitando ao contribuinte não apurar débitos de PIS e COFINS sobre tais receitas.

Em outras palavras a recém citada ação judicial trata do direito da impetrante de descontar créditos sobre despesas financeiras, mas não trata de afastar do contribuinte a obrigação de apurar débitos sobre receitas financeiras. E aqui a infração tratada é a não apuração de débitos (ou a não tributação) em relação às receitas financeiras do contribuinte.

Também não é por demais dizer que, sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa, desde 01/07/2015, por meio do Decreto nº 8.426, de 1º de abril de 2015, com as alterações promovidas pelo Decreto nº 8.541, de 19 de maio de 2015, foram restabelecidas as alíquotas de PIS e Cofins, que eram zero, e passaram a ser de 0,65% e 4% respectivamente.

E embora tenham sido ajuizadas inúmeras ações com o objetivo de questionar a majoração das alíquotas por meio de Decreto, sob o argumento de que somente a lei pode aumentar tributos, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral da questão constitucional em março de 2017, julgou a questão

³ O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

⁴ Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

⁵ § 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

⁶ §12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e

no RE 1043313 e ADI 5277 (Relator Ministro Dias Toffoli) em dezembro de 2020, e por fim, decidiu que a majoração é constitucional.”

Em recurso voluntário, a recorrente apenas reitera que referida ação discute créditos e débitos de receitas e despesas financeiras, sem demonstrar tal afirmação, não havendo dialeticidade com a decisão proferida pela DRJ. Destarte, conheço em parte deste ponto e, na parte conhecida, nego provimento.

Receita oriunda de Deságio na aquisição de Créditos de Impostos – ICMS (Item 5.7.3 do TVF)

A recorrente alega que o entendimento dado pelo RE 606.107/RS, em relação à cessão de créditos de ICMS acumulados em decorrência de exportação, deve ser aplicado na aquisição de créditos de ICMS com deságio, pelo fato de a aquisição não se amoldar ao conceito constitucional de receita.

A situação refere-se à aquisição de créditos de ICMS de outras empresas privadas, com deságio, reconhecendo um ativo de ICMS a recuperar, um Passivo de fornecedores a pagar e uma receita de deságio correspondente ao lucro da operação.

O RE 606.107/RS assentou a tese “da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS”, com a seguinte ementa:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS.

I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma suprallegal máxima efetividade.

II - A interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competências impositivas (entre os quais se insere o conceito de “receita” constante do seu art. 195, I, “b”) não está sujeita, por óbvio, à prévia edição de lei. Tampouco está condicionada à lei a exegese dos dispositivos que estabelecem imunidades tributárias, como aqueles que fundamentaram o acórdão de origem (arts. 149, § 2º, I, e 155, § 2º, X , “a”, da CF). Em ambos os casos, trata-se de interpretação da Lei Maior voltada a desvelar o alcance de regras tipicamente constitucionais, com absoluta independência da atuação do legislador tributário.

III – A apropriação de créditos de ICMS na aquisição de mercadorias tem suporte na técnica da não cumulatividade, imposta para tal tributo pelo art. 155, § 2º, I, da Lei Maior, a fim de evitar que a sua incidência em cascata onere demasiadamente a atividade econômica e gere distorções concorrenciais. IV - O art. 155, § 2º, X, “a”, da CF – cuja finalidade é o incentivo às exportações, desonerando as

mercadorias nacionais do seu ônus econômico, de modo a permitir que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos -, imuniza as operações de exportação e assegura “a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”. Não incidem, pois, a COFINS e a contribuição ao PIS sobre os créditos de ICMS cedidos a terceiros, sob pena de frontal violação do preceito constitucional. V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.

VI - O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, “a”, da Constituição Federal.

VII - Adquirida a mercadoria, a empresa exportadora pode creditar-se do ICMS anteriormente pago, mas somente poderá transferir a terceiros o saldo credor acumulado após a saída da mercadoria com destino ao exterior (art. 25, § 1º, da LC 87/1996). Porquanto só se viabiliza a cessão do crédito em função da exportação, além de vocacionada a desonerar as empresas exportadoras do ônus econômico do ICMS, as verbas respectivas qualificam-se como decorrentes da exportação para efeito da imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.

VIII - Assenta esta Suprema Corte a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS.

IX - Ausência de afronta aos arts. 155, § 2º, X, 149, § 2º, I, 150, § 6º, e 195, caput e inciso I, “b”, da Constituição Federal.

Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC.

Assentou, portanto, que a cessão de saldo de créditos de ICMS por parte do exportador é imune por ser decorrente de exportação e não configura receita tributável para o PIS e Cofins por representar uma recuperação dos valores pagos a título de ICMS na aquisição das mercadorias exportadas.

Ora, a situação é completamente distinta da aqui tratada. No RE julgado pelo STF, a cessão é receita contábil do “vendedor” do saldo de créditos de ICMS, o exportador, enquanto aqui a situação refere-se ao adquirente de créditos com deságio, o qual obteve um ativo financeiro/econômico cujo valor contábil é superior ao dispêndio de sua aquisição, sendo a diferença verdadeiro lucro obtido na operação de aquisição dos créditos.

Destarte, afasto a aplicação do RE 606.107 ao presente caso e nego provimento a este capítulo.

Diante do exposto, voto para dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar o lançamento relativo à tributação da **REVERSAO MULTA JUROS PARCELAMENTOS**.

Assinado Digitalmente

PAULO GUILHERME DEROULEDE