



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10480.720456/2014-00
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-005.672 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de julho de 2018
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - PIS/COFINS
Recorrente COMERCIAL VITA NORTE LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2009, 2010

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

1. 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.

2. 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.

ÔNUS DA PROVA. DIREITO CREDITÓRIO

O ônus da prova do crédito tributário é do contribuinte (Artigo 373 do CPC). Não sendo produzido nos autos provas capazes de comprovar seu pretensão direito, a manutenção do despacho decisório que não homologou o pedido de restituição deve ser mantido.

MULTA DE OFÍCIO. EFEITO CONFISCATÓRIO. SÚMULA CARF Nº 02.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2009, 2010

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

1. 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.

2. 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.

ÔNUS DA PROVA. DIREITO CREDITÓRIO

O ônus da prova do crédito tributário é do contribuinte (Artigo 373 do CPC). Não sendo produzido nos autos provas capazes de comprovar seu pretense direito, a manutenção do despacho decisório que não homologou o pedido de restituição deve ser mantido.

MULTA DE OFÍCIO. EFEITO CONFISCATÓRIO. SÚMULA CARF Nº 02.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (presidente da turma), Fenelon Moscoso de Almeida, Vinícius Guimarães, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Walker Araujo, José Renato Pereira de Deus e Diego Weis Júnior.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto e transcrevo o relatório da decisão de piso de fls. 8.015-8.044, deixando, apenas de colacionar as planilhas citadas na referida decisão:

1. COMERCIAL VITA NORTE LTDA, empresa acima identificada, foi submetida a procedimento de auditoria fiscal. Ao término dos trabalhos, a fiscalização constatou algumas irregularidades, referentes aos anos-calendário de 2009 e 2010, narradas no Termo de Encerramento de Ação Fiscal (fls. 27/80). Transcrevo trechos deste Termo relativos às irregularidades apuradas no campo do PIS/COFINS:

A- Registro indevido de crédito do PIS/COFINS em 01/2009.

185. Em 02/01/2009, o contribuinte registrou, na sua contabilidade, a crédito da conta "266 – LUCROS ACUMULADOS", o valor de R\$ 5.114.531,34, lançado a débito da conta "40 -COFINS A RECUPERAR", e o valor de R\$ 1.619.839,33, lançado a débito da conta "41 – PIS a RECUPERAR".

189. Em 18/10/2013, o contribuinte informou que os valores do PIS e COFINS registrados na contabilidade no dia 02/01/2009, no valor de R\$ 1.619.839,33 e R\$ 5.114.531,34, referem-se a valores registrados nos Dacon que se referiam a créditos de períodos anteriores, não contabilizados na escrituração comercial.

192. Elaboramos a planilha "Saldo Credor do Mês Anterior e Crédito Remanescente dos Dacon Ativos", onde estão demonstrados os saldos de créditos de meses anteriores e o valor do crédito remanescente de cada mês, para o PIS e para a COFINS, considerando os últimos Dacon entregues. Da análise dessa planilha, constatamos que os supostos créditos surgiram a partir do mês de 01/2008.

193. De acordo o Dacon ativo do mês de 12/2007, ND 0000100200703848874, entregue em 29/06/2010, temos os seguintes saldos credores remanescentes: (...)

194. Por seu turno, e sem correspondência (saldo final de 12/2007 diferente do saldo inicial de 01/2008), de acordo o Dacon ativo do mês de 01/2008, ND 0000100201008126898, entregue em 19/12/2012, temos os seguintes saldos credores de meses anteriores: (...)

195. Os saldos credores de meses anteriores de 01/2008 divergem dos saldos remanescentes do mês de 12/2007, mas deveriam ser iguais. No Dacon de 01/2008 houve um registro a maior a título de saldo credor de meses anteriores nos seguintes valores: (...)

196. Esses valores registrados indevidamente no Dacon de 01/2008 propagaram-se para os Dacons dos meses subsequentes, até que em 01/2009 o contribuinte resolveu lançar na sua contabilidade o crédito de COFINS no valor de R\$ 5.114.531,34 e de PIS no valor de R\$ 1.619.839,33.

197. Do exposto, fica demonstrado que, em sendo expurgados os valores registrados a maior no Dacon de 01/2008, nada restará de saldo credor de meses anteriores a ser considerado no Dacon de 01/2009. Ao contrário do alegado, os

Dacon apresentados demonstram a inexistência de créditos no início do mês de 01/2009; sendo, portanto, indevidos os lançamentos contábeis efetuados.

198. O contribuinte alegou que os valores do PIS e COFINS registrados na contabilidade no dia 02/01/2009 referem-se a valores registrados nos Dacon de períodos anteriores e não contabilizados na escrituração comercial.

199. A alegação do contribuinte é inaceitável, pois, os lançamentos contábeis devem ser lastreados por documentação comprobatória da ocorrência do fato contábil. Os créditos do PIS e da COFINS são originados de operações comerciais da empresa, que devem ser registradas na sua contabilidade.

200. A maior parte dos créditos deriva das compras de mercadorias para revenda, que devem ser registradas na contabilidade em conta de estoque. No caso em análise, os créditos do PIS e da COFINS são registrados a débito de uma conta do ativo e a crédito da conta de estoque de mercadorias.

201. Outrossim, os outros créditos, a exemplo dos relativos a aluguéis, despesa de energia, fretes, e depreciações são também calculados a partir de valores registrados na contabilidade. Esses créditos devem ser lançados contabilmente a crédito da conta representativa da despesa com as contribuições (deduções da receita bruta), a exemplo de COFINS sobre vendas e PIS sobre vendas.

202. Quando do início da fiscalização, em 23/04/2013, o contribuinte havia apresentado ao SPED, em 31/08/2010, Escrituração Contábil Digital (ECD), cujo Código HASH do arquivo é BOE8D862A520897135DBC44DF41F01761CDFD6DC, que já se encontra autenticada pela Junta Comercial do Estado de Pernambuco. Nessa ECD não constam os registros contábeis dos créditos do PIS e da COFINS."

203. Os registros contábeis dos créditos do PIS e da COFINS somente aparecem na "nova ECD" apresentada pelo contribuinte diretamente a esta fiscalização em 05/09/2013.

204. Apesar do registro contábil dos supostos créditos do PIS e da COFINS ter sido efetuado em 02/01/2009, esses créditos só foram informados nos Dacon:

a) Referente ao mês de 01/2008, entregue em 19/12/2012 (Dacon de nº 0000100201008126898);

b) Referente ao mês de 01/2009, entregue em 03/04/2013 (Dacon de nº 0000100201008137591).

205. Salientamos que as informações contidas nos Dacon do contribuinte são bastante voláteis e efêmeras, pois, no período de 01/2006 a 12/2010, o contribuinte apresentou 215 demonstrativos, sendo 155 já cancelados e 60 ativos.

214. Diante de todo o acima exposto, concluímos que:

a) o contribuinte não comprovou, por meio de documentação hábil e idônea, os alegados créditos do PIS e da COFINS escriturados na sua contabilidade de 01/2009;

b) os Dacon do contribuinte demonstram a inexistência dos alegados créditos. (Em 01/2008 há informação de crédito inicial da COFINS no valor de R\$ 6.295.454,06, sendo que o crédito no final de 12/2007 é de apenas R\$ 593.194,79, havendo dessa forma um registro indevido no valor de R\$ 5.702.259,27. Em

01/2008 há informação de crédito inicial do PIS no valor de R\$ 1.876.223,87, sendo que o crédito no final de 12/2007 é de apenas R\$ 128.785,71, havendo dessa forma um registro indevido no valor de R\$ 1.747.438,16);

c) eliminando-se os registros indevidos dos créditos do início de 01/2008, desaparecem os alegados créditos da COFINS, no valor de R\$ 5.246.845,26, e do PIS, no valor de R\$ 1.648.565,38, no início de 01/2009;

d) a evolução dos supostos créditos do início de 2008 ao fim de 2010 demonstra que o contribuinte, de modo geral, apura saldo devedor do PIS e da COFINS, não se justificando a acúmulo de créditos antes de 01/2008.

215. Considerando a inexistência dos alegados créditos, são glosados de ofício os créditos da COFINS, no valor de R\$ 5.246.845,26, e do PIS, no valor de R\$ 1.648.565,38, relativos ao saldo de créditos de meses anteriores registrados nos Dacon em 01/2009.

B-Receita bruta de vendas de mercadorias informada em valor incorreto.

219. Em 20/09/2013 o contribuinte nos apresentou suas memórias de cálculo de PIS e da COFINS, em planilhas do Microsoft Excel, contidas nos arquivos "APURAÇÃO PIS E COFINS 2009 E 2010.xls", "APURAÇÃO PIS E COFINS CADAN 2009.xls", "APURAÇÃO PIS E COFINS CADAN 2010.xls".

220. Da análise da memória de cálculo para apuração do PIS e da COFINS apresentada pelo contribuinte, observamos os seguintes equívocos:

a) são consideradas saídas que não se referem a vendas de mercadorias, a exemplo de devolução de compras, remessa com bonificação, devolução de vasilhame ou sacaria e outras saídas;

b) após somar os valores das saídas, incluindo as devoluções de compras, o contribuinte acrescenta novamente os valores relativo a devoluções de compras, encontrando, desse modo, a base de cálculo das contribuições. Não há razão para o acréscimo das devoluções de compras.

221- Nos nossos levantamentos tomamos como base as receitas de vendas registradas na contabilidade, conta 408 - VENDA DE MERCADORIA, cujos valores mensais estão no quadro abaixo:(...)

C- Receita da revenda de mercadorias isentas, sujeitas à alíquota zero ou regime de substituição tributária.

22. Não integram a base de cálculo do PIS e da COFINS as receitas decorrentes de saída isenta ou não alcançada pela incidência da contribuição ou sujeita à alíquota zero; e as auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária (incisos I e III do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.637/2002, para o PIS, e incisos I e III do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.833/2003, para a COFINS).

223. Na memória de cálculo para apuração do PIS e da COFINS, apresentada pelo contribuinte, as mercadorias ora referidas foram denominadas de isentas.

224. Em 22/11/2013 o contribuinte apresentou arquivo do Microsoft Excel denominado de "PLANILHA PIS COFINS POR PRODUTOS 2009 2010.xlsx", contendo os valores mensais de cada produto tributado à alíquota zero.

225. Abaixo segue um quadro comparativo entre os valores das operações de venda com mercadoria; tributada à alíquota zero obtidos na planilha do contribuinte para apuração do PIS e da COFINS e os valores obtidos com base na da relação de produtos tributados à alíquota zero.

(....)

226. Da análise do quadro acima, verificamos que há divergências nas informações do contribuinte, desse modo, para levantamento dos valores das operações tributadas à alíquota zero, utilizaremos as informações contidas no arquivo "PLANILHA PIS COFINS POR PRODUTOS 2009 2010.xlsx", pois, as planilhas contidas nesse arquivo são detalhadas por produto e por mês.

227.0 arquivo apresentado pelo contribuinte contém a planilha "Entradas 2009". com 6.769 mercadorias, a "Saídas 2009", com 6.769 mercadorias, a "Entradas 2010", com 6.771 mercadorias, e a "Saídas 2010", com 8.206 mercadorias. Nessas planilhas estão relacionadas as mercadorias com contribuição (chamadas de tributada pelo contribuinte) e as mercadorias sem contribuição (chamadas de não tributadas pelo contribuinte).

228. Das quatro planilhas contidas no arquivo do contribuinte, identificamos 2.954 mercadorias consideradas não tributadas. Após conferência dos códigos NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul) com a TIPI (tabela do IPI) e a legislação aplicável, identificamos 194 mercadorias equivocadamente consideradas não tributadas. Essas mercadorias estão relacionadas na planilha "Mercadorias com Alíquota Zero Indevida". Nessa planilha são apontados os motivos da glosa (porque não alíquota zero) e o código da TIPI correto, quando aplicável."

229. Das planilhas de saídas constantes do arquivo do contribuinte "PLANILHA PIS COFINS POR PRODUTOS 2009 2010.xlsx" extraímos os valores das mercadorias constantes da planilha "Mercadorias com Alíquota zero indevida, que estão demonstrados na planilha "VALORES DE PRODUTOS COM ALÍQUOTA ERRADA", cujos valores mensais estão demonstrados no quadro abaixo:(...)

203. Dos valores das saídas consideradas pelo contribuinte não tributadas, diminuimos os valores das mercadorias com alíquota zero indevida e, desse modo, encontramos os valores que efetivamente se referem a saída sem contribuição, cujos valores mensais estão demonstrados no quadro abaixo:(...)

D- Demais receitas

231. O contribuinte obteve créditos presumidos do ICMS, registrando-os a débito da conta 30 -ICMS A RECUPERAR e crédito de uma conta de despesa, 426 - (-) ICMS, cujos valores mensais são os seguintes:(...)

232. Os créditos presumidos do ICMS recebidos pela fiscalizada deveriam ser registrados em conta de receita e, por não se tratar de subvenção para investimentos, essa receita deve ser incluída na base de cálculo do PIS, segundo o disposto no art. 1º da Lei nº 10.637/2002, e da COFINS, segundo o disposto no art. 1º da Lei nº 10.833/2003.

E- Créditos sobre aquisições de mercadorias para revenda

237. O contribuinte comercializa mercadorias para as quais não há direito a crédito do PIS e da COFINS pelas aquisições, pois, são sujeitas à alíquota zero ou ao regime monofásico (cuja alíquota na entrada é zero), conforme o disposto nas

alíneas "a" e "b" do inciso I do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e nas alíneas "a" e "b" do inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

238. De modo semelhante ao que ocorreu na parte das vendas, na memória de cálculo para apuração do PIS e da COFINS apresentada pelo contribuinte, observamos os seguintes equívocos:

a) são consideradas entradas que não se referem à compra de mercadorias, a exemplo de retorno de mercadoria remetida para depósito fechado ou armazém geral, entrada de bonificação, doação ou brinde, e outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada;

b) após somar os valores das entradas, o contribuinte acrescentou os valores das bonificações e das devoluções de vendas, encontrando, desse modo, a base de cálculo dos créditos. Não há razão para o acréscimo das bonificações e das devoluções de vendas

239. Para encontrar os valores dos créditos do contribuinte sobre as aquisições de mercadorias, vamos inicialmente apurar o valor total de suas compras e depois abater o valor das compras de mercadorias sem direito a crédito.

240. O contribuinte registra suas compras na conta 55 - MERCADORIAS PARA REVENDA MATRIZ. Nessa conta também são registradas as mercadorias recebidas em bonificações e as baixas dos valores do ICMS, do PIS, da COFINS, das saídas das mercadorias como bonificações e das devoluções de compras. Considerando que essa conta possui milhares de lançamentos (no ano de 2009 são 13.258), elaboramos um quadro comparativo entre os valores das compras apuradas com base na contabilidade e os valores apurados com base no livro de apuração do ICMS: (...)

241. Considerando que não há divergências relevantes entre os valores apurados com base na contabilidade e com base no livro de apuração do ICMS, para as compras, vamos utilizar esse livro, que contém valores mensais resumidos por CFOP (Código Fiscal de Operação).

242. Os valores das compras com base no livro de apuração ao ICMS confere com os valores das compras informadas pelo contribuinte em suas memórias de cálculos para apuração do PIS e da COFINS das planilhas do Microsoft Excel contidas nos arquivos "APURAÇÃO PIS E COFINS 2009 E 2010.xls", "APURAÇÃO PIS E COFINS CADAN 2009.xls" e "APURAÇÃO PIS E COFINS CADAN 2010.xls", apresentados pelo contribuinte em 20/09/2013.

F-Devolução de compra

243. Do valor das compras devem ser deduzidos os valores relativos às devoluções de compras. Da contabilidade do contribuinte, conta 55 - MERCADORIAS PARA REVENDA MATRIZ apuramos os valores mensais, conforme quadro abaixo: (...)

244. Os valores das devoluções levantados com base na contabilidade conferem com os valores da memória de cálculo do contribuinte. No Dacon não há informações sobre os valores das devoluções de compras, que deveriam constar da linha "ajustes negativos de créditos".

G- Aquisições de mercadorias para revenda sem direito a crédito

248.O arquivo apresentado pelo contribuinte contém a planilha "Entradas 2009", com 6.769 mercadorias, a "Saidas 2009", com 6.769 mercadorias, a "Entradas 2010", com 6.771 mercadorias, e a "Saidas 2010", com 8.206 mercadorias. Nessas planilhas estão relacionadas as mercadorias com contribuição (chamadas de tributada pelo contribuinte) e as mercadorias sem contribuição (chamadas de não tributadas pelo contribuinte).

249. Das quatro planilhas contidas no arquivo do contribuinte, identificamos 2.954 mercadorias consideradas não tributadas. Após conferência dos códigos NCM (Nomenclatura Comum do Mercosui) com a TIPI (tabela do IPI) e a legislação aplicável, identificamos 194 mercadorias equivocadamente consideradas não tributadas. Essas mercadorias estão relacionadas na planilha "Mercadorias com Alíquota Zero Indevida", Nessa planilha são apontados os motivos da glosa (porque não é alíquota zero) e o código da TIPI correto, quando aplicável.

250 Das planilhas de entradas constantes do arquivo do contribuinte "PLANILHA PIS COFINS POR PRODUTOS 2009 2010.xlsx" extraímos os valores das mercadorias constantes da planilha "Mercadorias com Alíquota Zero Indevida", que estão demonstrados na planilha "VALORES DE PRODUTOS COM ALÍQUOTA ERRADA", cujos valores mensais estão demonstrados no quadro abaixo (valores em Reais - R\$):(...)

H- Créditos sobre outras entradas

251. Como acima já mencionado, na sua memória de cálculo de apuração do PIS e da COFINS o contribuinte calculou créditos sobre outras entradas, a exemplo de retorno de mercadoria remetida para depósito fechado ou armazém geral, entrada de bonificação, doação ou brinde, e outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada. Não há previsão legal para esses créditos.

252. No caso de entradas a título de bonificações, verificamos que contribuinte registrou receitas a crédito da conta 509 - BONIFICAÇÃO, e a débito da conta 55 - MERCADORIAS PARA REVENDA DA MATRIZ (estoque).

253. As mercadorias recebidas em bonificações, vinculadas a uma compra, não devem ter registro contábil em separado. A compra deve ser registrada pelo seu efetivo valor. O efeito das mercadorias recebidas em bonificações é a diminuição do custo unitário das mercadorias adquiridas.

254. Assim as receitas obtidas com as bonificações não serão tributadas, mas, em contrapartida, as mercadorias recebidas em bonificação não dão direito a crédito do PIS e da COFINS, pois, na realidade, o valor dessas mercadorias está embutido no preço da compra que originou a bonificação.

I- Outros Créditos

258. Na sua memória de cálculo de apuração do PIS e da COFINS, o contribuinte apurou créditos sobre despesas diversas. Dessas despesas, com direito a crédito do PIS e da COFINS, identificamos as de frete, com energia e aluguel de imóvel.

259. Por falta de previsão legal, não acatamos os créditos sobre as outras despesas. Na planilha "créditos do PIS e da COFINS sobre Despesas Diversas" estão demonstrados os valores com direito a crédito e os valores sem direito a crédito, resumidos no quadro abaixo: (...)

260. As despesas com depreciação referem-se a veículos, máquinas e equipamentos, computadores e periféricos e móveis e utensílios. O imóvel utilizado pela empresa é alugado.

261. As despesas com a depreciação de veículos, máquinas, equipamentos, computadores, móveis e utensílios geram créditos apenas, se a atividade da empresa for de locação desses bens, de indústria ou de prestação de serviços, que não é o caso do contribuinte (inciso VI do art. 3º, c/c inciso III do § 1º do art. 3º, da Lei nº 10.637/2002; inciso VI do art. 3º, c/c inciso III do § 1º do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003).

J- Crédito sobre o valor do ICMS Substituição Tributária

262. O contribuinte vende mercadorias adquiridas com valores cobrados do fornecedor a título de ICMS por substituição tributária (ICMS ST).

263. Nos valores das compras do contribuinte estão embutidos os valores do ICMS ST cobrados pelos fornecedores, mas, como a seguir é demonstrado, sobre o valor desse imposto não há direito a crédito do PIS e da COFINS. (...)

K- Valores apurados pela fiscalização

272. Com base nos dados coletados e considerando as informações acima, elaboramos a planilha "PIS/COFINS Apurados pela Fiscalização", onde são demonstrados os valores do PIS e da COFINS:

- a) apurados por esta Fiscalização;**
- b) informados pelo contribuinte nos Dacon e nas DCTF, e os valores pagos;**
- c) relativos às diferenças entre os valores apurados pela Fiscalização e os valores informados em DCTF ou pagos pelo contribuinte.**

273. Diante do acima exposto, concluímos que, no período de 02/2009 a 12/2010, o contribuinte declarou/pagou a menor os valores do PIS e da COFINS, e, portanto, são constituídos de ofício, por meio de auto de infração, os créditos tributários dessas contribuições, relativos às diferenças entre os valores apurados por esta Fiscalização e os valores informados em DCTF ou pagos, conforme quadro abaixo: (...)

2. Em face das irregularidades apuradas foram lavrados os seguintes autos de infração cientificados ao contribuinte em 29/01/2014:

a- Auto de Infração da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social- COFINS (fls. 15/16): Valor do crédito tributário de R\$ 9.357.306,55, que inclui o tributo, a multa e os juros de mora calculados até 01/2014, fundamento legal citado nas fls. 18/19;

b- Auto de Infração da Contribuição para o PIS/PASEP (fl. 03/04): Valor do crédito tributário de R\$ 2.031.520,16, que inclui o tributo, a multa e os juros de mora calculados até 01/2014, fundamento legal citado nas fls. 06/07.

3. Conforme consta da Informação Fiscal de fls. 7.584/7.585 a fiscalização apartou parte do crédito tributário lançado de ofício, que passou a ser controlado no processo nº 10480.721310/2014-73. Este crédito apartado refere-se à matéria objeto do Mandado de Segurança nº 0010228-67.2012.4.05.8300 e

versa sobre a não inclusão do crédito presumido do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS.

4. O contribuinte apresentou impugnação de fls. 7.596/7.655 em 27/02/2014, na qual questiona os lançamentos de IRPJ e CSLL, controlados no processo nº 10480.720455/2014-57, e os lançamentos de PIS/COFINS, presentes nos autos em estudo. Passo a sintetizar os questionamentos referentes ao PIS/ COFINS:

A- o crédito de PIS/COFINS contabilizado em 01/2009 refere-se a créditos acumulados no DACON em 12/2008. Estes créditos são relativos à aquisição de mercadorias nos exercícios anteriores a 2009, conforme consta do DACON de 01/2009. Parte deste crédito decorre do estoque inicial de abertura, conforme consta do DACON de 12/2007;

B- a fiscalização deveria ter intimado o contribuinte a apresentar a documentação de aquisição de mercadorias realizadas em 2008 e períodos anteriores;

C- o artigo 53 da Lei nº 11.941/2009 determina que a prescrição tributária deve ser reconhecida de ofício, inclusive de créditos tributários;

D- créditos presumidos do ICMS são créditos fictícios e não se originam na entrada das mercadorias. Estes créditos têm natureza de subvenção para custeio, não de receita e não integram a base de cálculo do PIS/COFINS, pois receita, conforme determina o STJ, é o ingresso de novo recurso ao patrimônio de uma pessoa, sendo que o crédito presumido do ICMS trata de redução de custo;

E- a aquisição de mercadoria para revenda por meio de bonificação deve originar crédito de PIS/COFINS, pois não há vedação legal. O fato desta operação não ser onerosa não impede o creditamento;

F- todos os custos e despesas necessários à geração de receitas devem gerar créditos de PIS/COFINS, salvo as vedações legais. Assim devem gerar crédito as despesas com depreciação, SERASA, NAGEN, contagem de inventários, etc;

G- os créditos calculados sobre o ICMS-ST foram glosados sem embasamento legal. Estes créditos integram o custo de aquisição, conforme consta da Solução de Consulta nº 60/12 da 4ª região. O procedimento do contribuinte está acobertado por decisão judicial proferida nos autos do processo nº 0001443-13.2012.4.05.8302, assim a exigibilidade do crédito deveria estar suspensa;

H- a multa de mora constitui penalidade, assim a aplicação da multa nos termos dos artigos 136 a 138 do CTN decorre do descumprimento da obrigação tributária sendo uma penalidade;

I - a multa correspondente a 75% do tributo devido não é razoável e tem caráter confiscatório, devendo ser aplicada a penalidade prevista no artigo 61, § 2º da Lei nº 9.430/1996;

J- os juros moratórios somente poderiam ser exigidos a partir da constituição definitiva do crédito tributário, ou seja, com o trânsito em julgado administrativo;

K- a taxa SELIC remunera o capital, não foi criada por lei, seu uso viola o princípio da anterioridade, da indelegabilidade da competência tributária, da segurança jurídica, sendo ilegal sua cobrança. Os juros de mora deveriam se restringir a 1% ao mês;

L- requer sejam refeitos os autos de infração.

Em 05 de maio de 2016, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento, julgou, por unanimidade votos, improcedente a impugnação da Recorrente, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2009, 2010

CRÉDITO NÃO CUMULATIVO. COMPROVAÇÃO. O crédito contabilizado deve ser comprovado com documentação hábil e idônea que demonstre a sua origem.

MERCADORIAS. BONIFICAÇÃO. Mercadorias recebidas a título de bonificação sem ônus ao comprador não pode originar crédito não cumulativo de PIS/COFINS.

INSUMO. CONCEITO. Insumo é todo bem adquirido de terceiros, não contabilizado no ativo imobilizado, que sofra alteração em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou então seja aplicado ou consumido na prestação de serviços. Consideram-se insumo também os serviços prestados por terceiros aplicados na produção do produto ou prestação de serviço.

ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (ICMS-ST). CRÉDITO. O ICMS-ST não compõe o custo de aquisição do produto, desta forma não faz parte da base de cálculo dos créditos de PIS/COFINS.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2009, 2010

CRÉDITO NÃO CUMULATIVO. COMPROVAÇÃO. O crédito contabilizado deve ser comprovado com documentação hábil e idônea que demonstre a sua origem.

MERCADORIAS. BONIFICAÇÃO. Mercadorias recebidas a título de bonificação sem ônus ao comprador não pode originar crédito não cumulativo de PIS/COFINS.

INSUMO. CONCEITO. Insumo é todo bem adquirido de terceiros, não contabilizado no ativo imobilizado, que sofra alteração em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou então seja aplicado ou consumido na prestação de serviços. Consideram-se insumo também os serviços prestados por terceiros aplicados na produção do produto ou prestação de serviço.

Intimada da decisão recorrida em 18.07.2016 (fls.8.056), a Recorrente interpôs recurso voluntário em 16.08.2016 (fls. 8.059-8.087), trazendo para julgamento deste Colegiado os seguintes tópicos: (i) do crédito de pis e cofins registrado em 01/2009; (ii) do direito ao crédito sobre aquisições de mercadoria recebidas em forma de bonificações; (iii) outros créditos; (iv) ICMS-ST - Direito ao Crédito; e (v) multa punitiva confiscatória.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Walker Araujo - Relator

I - Tempestividade

A Recorrente foi intimada da decisão de piso em 18.07.2016 (fls.8.056) e protocolou Recurso Voluntário em 16.08.2016 (fls. 8.059-8.087), dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72¹.

Desta forma, considerando que o recurso preenche o requisito de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

II - Mérito

II.1 - Do crédito de pis e cofins registrado em 01/2009

A fiscalização motivou o indeferimento do crédito apurado pela Recorrente pela ausência de comprovação da origem do crédito e da inexistência do crédito alegado, conforme se verifica na conclusão extraída do Termo de Encerramento Fiscal:

214. Diante de todo o acima exposto, concluímos que:

a) o contribuinte não comprovou, por meio de documentação hábil e idônea, os alegados créditos do PIS e da COFINS escriturados na sua contabilidade de 01/2009;

b) os Dacon do contribuinte demonstram a inexistência dos alegados créditos, (em 01/2008 há informação de crédito inicial da COFINS no valor de R\$ 6.295.454,06, sendo que o crédito no final de 12/2007 é de apenas R\$ 593.194,79, havendo dessa forma um registro indevido no valor de R\$ 5.702.259,27. Em 01/2008 há informação de crédito inicial do PIS no valor de R\$ 1.876.223,87, sendo que o crédito no final de 12/2007 é de apenas R\$ 128.785,71, havendo dessa forma um registro indevido no valor de R\$ 1.747.438,16);

c) eliminando-se os registros indevidos dos créditos do início de 01/2008, desaparecem os alegados créditos da COFINS, no valor de R\$ 5.246.845,26, e do PIS, no valor de R\$ 1.648.565,38, no início de 01/2009;

d) a evolução dos supostos créditos do início de 2008 ao fim de 2010 demonstra que o contribuinte, de modo geral, apura saldo devedor do PIS e da COFINS, não se justificando a acúmulo de créditos antes de 01/2008.

¹ Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

A Recorrente, por sua vez, tanto em sede impugnatória quanto recursal sustenta que os créditos decorrem de aquisições de mercadorias ocorridas antes de 2009; que caberia à fiscalização intimar o contribuinte a apresentar a documentação apta para comprovar a origem do crédito; e que fiscalização deixou transcorrer o prazo de 05 (cinco) para glosar os créditos, devendo, assim, ser aceito o crédito apurado.

Em relação ao ausência de comprovação da origem do crédito apurado, insta tecer que o ônus da prova do crédito tributário é do contribuinte (Artigo 373 do CPC²). Não sendo produzido nos autos provas capazes de comprovar seu pretensão direito, o indeferindo do crédito é medida que se impõe. Nesse sentido:

"Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 31/07/2009 a 30/09/2009

VERDADE MATERIAL. INVESTIGAÇÃO. COLABORAÇÃO. A verdade material é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração por parte do particular, unidos na finalidade de propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos. PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. DILIGÊNCIA/PERÍCIA. Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes. Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco. (...)" (Processo n.º 11516.721501/2014-43. Sessão 23/02/2016. Relator Rosaldo Trevisan. Acórdão n.º 3401-003.096 - grifei)

Pertinente destacar a lição do professor Hugo de Brito Machado, a respeito da divisão do ônus da prova:

No processo tributário fiscal para apuração e exigência do crédito tributário, ou procedimento administrativo de lançamento tributário, autor é o Fisco. A ele, portanto, incumbe o ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária que serve de suporte à exigência do crédito que está a constituir. Na linguagem do Código de Processo Civil, ao autor incumbe o ônus do fato constitutivo de seu direito (Código de Processo Civil, art.333, I). Se o contribuinte, ao impugnar a exigência, em vez de negar o fato gerador do tributo, alega ser imune, ou isento, ou haver sido, no todo ou em parte, desconstituída a situação de fato geradora da obrigação tributária, ou ainda, já haver pago o tributo, é seu ônus de provar o que alegou. A imunidade, como isenção, impedem o nascimento da obrigação tributária. São, na linguagem do Código de Processo Civil, fatos impeditivos do direito do Fisco. A desconstituição, parcial ou total, do fato gerador do tributo, é fato modificativo ou extintivo, e o pagamento é fato extintivo do direito do Fisco. Deve ser comprovado, portanto, pelo contribuinte, que assume no processo administrativo de determinação e exigência do tributo posição equivalente a do réu no processo civil". (original não destacado)³

² Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor

³ Mandado de Segurança em Matéria Tributária, 3. ed., São Paulo: Dialética, 1998, p.252.

Soma-se a isso, que a escrituração somente faz prova a favor do sujeito passivo se acompanhada por documentos hábeis à comprovar a origem do crédito pleiteado, conforme previsão contida no artigo 26, do Decreto nº 7574/2011⁴.

Ressalta-se, neste ponto, que a fiscalização intimou a Recorrente esclarecer e comprovar a origem do crédito apurado (vide fls.177 e ss), no entanto, tal solicitação não foi atendida. Sequer na fase impugnatória, onde é concedido ao contribuinte exercer seu amplo direito de defesa, a Recorrente deixou de comprovar/demonstrar documentalmente a origem do crédito, motivo pelo qual, correto o lançamento fiscal.

Já em relação ao prazo decadencial, afirma a Recorrente que a apropriação do crédito, que é o marco inicial do prazo decadencial, ocorreu em períodos anteriores a 2008, razão pela qual deve-se aplicar o referido instituto e admitir o crédito apurado pelo contribuinte.

Ao contrário do que explicitou a Recorrente, no presente caso, entendo que o início da contagem do prazo decadencial se inicia a partir da contabilização do crédito, aqui ocorrido em 01/2009. Isto se dá justamente para impedir que o contribuinte, que não realizou nenhuma apuração de crédito nos períodos anteriores, o faça no último dia do prazo decadencial e se beneficie com exíguo tempo que a fiscalização teria para analisar seu crédito.

Assim, considerando que o contribuinte contabilizou o crédito em 01/2009; que o início do prazo nos termos do artigo 173, I, do CTN, se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele que o lançamento poderia ser efetuado (01/2010); que o término do prazo decadencial considerando esses fatos seria 31/12/2014; e que a Recorrente foi cientificada do lançamento fiscal em 01/2014, afasta-se a aplicação do prazo decadencial.

Não fosse isso, a homologação tácita ocorre apenas para as declarações de compensação, instituto esse que não se aplica aos pedidos de ressarcimento/restituição, motivo pelo qual, também, afasta-se os argumentos da Recorrente.

Nestes termos, cita-se o esclarecedor voto do i. Julgador Jorge Olmiro Lock Freire, nos autos do processo nº 16327.910550/2011-57 (acórdão nº 3402-004.468), que afasta a aplicação do prazo decadencial para os pedidos de ressarcimento/restituição, a saber:

Pois bem. É cediço que o Código Tributário Nacional (CTN), regulamenta o prazo decadencial de 5 anos para o agente fiscal homologar o lançamento por homologação, que ocorre quando o contribuinte, por determinação legal, em substituição ao agente arrecadador, possui a obrigação de apurar o tributo devido, em face da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, efetuar o seu recolhimento e realizar a respectiva declaração.

No contexto do procedimento de homologação das compensações, no qual se atesta a existência e a suficiência do direito creditório invocado para a extinção dos débitos compensados, a única limitação imposta à atuação da Administração Tributária é o prazo de cinco anos da data da apresentação das declarações de compensação, depois do qual os débitos compensados devem ser extintos, independentemente da existência e suficiência dos créditos, conforme determina o artigo 74, §5º da Lei nº 9.430, de 1996.

⁴ Art. 26. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 9º, § 1º).

Destaco a seguir seu conteúdo:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.(Redação dada pela Medida Provisória nº 66, de 2002)

§ 1º (...).

§ 5º **O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.**(Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003) (Grifei).

No mesmo sentido, define a Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012, assim como as Instruções Normativas que a sucederam na regulamentação dessa matéria.

Como se vê, por disposição legal expressa, a homologação tácita é aplicável unicamente à **Declaração de Compensação**, não havendo possibilidade de sua aplicação aos Pedidos de Restituição e Ressarcimento (PER).

Isto ocorre porque quando o contribuinte realiza um pedido de compensação, nada mais está fazendo do que um lançamento por homologação: apura o tributo devido, realiza a declaração, e substitui o pagamento em espécie, por um pagamento com crédito tributário que possui junto ao ente tributante. E é por essa razão que, quando não há a apreciação expressa do pedido de compensação, passados 5 anos após a sua apresentação, ocorre a respectiva homologação. Em última análise, o que há é a homologação do lançamento realizado pelo contribuinte, sendo que o pagamento da obrigação tributária se dá com a utilização do seu direito creditório.

Portanto, tal regra não se aplica ao caso do Recorrente com relação ao Pedido de Restituição de fls. 25/27, datado de 21/12/2006, justamente por se tratar de Pedido de Restituição e não de uma Declaração de Compensação. O Pedido de Restituição não pode ser confundido com uma Declaração de Compensação, muito embora em ambos os casos esteja a se tratar de direito a um crédito tributário. A compensação está sempre atrelada a um lançamento. E é por isso que a ela se aplica o prazo decadencial de 5 anos previsto no art. 150 do CTN. O pedido de restituição não. Ele é independente de qualquer lançamento e requer necessariamente um pronunciamento do Fisco.

Contudo, embora o Fisco deva nortear seus atos observando a eficiência e a celeridade, pois sua ação deve preservar os interesses públicos, nada o impede de, quase seis anos após o Pedido de Restituição (PER) formulado pelo Recorrente, indeferi-lo, por não vislumbrar o direito pleiteado. Não há a homologação tácita desse pedido, porquanto não ocorre qualquer lançamento que enseje a aplicação do artigo 150, § 4º, do CTN, como defende a Recorrente.

Não há previsão legal para essa homologação. De se observar, também, que o Recorrente não rebate a alocação do pagamento (crédito solicitado no PER) ao débito de IOF do período de apuração tratado neste processo, o qual consta confessado em DCTF. Não contesta, portanto, a inexistência do indébito tributário demonstrada no Despacho Decisório, dando margem ao entendimento de que o crédito almejado no Pedido de Restituição, não existe.

Desta forma, considerando que o Recorrente se limitou a argüir a homologação tácita do Pedido de Restituição, com base no artigo 150, § 4º, do CTN, sem trazer qualquer documentação ou argumentação que comprovasse a existência de seu crédito, não há mesmo como acatar o seu pedido.

Neste cenário, deixando a Recorrente de trazer aos autos documentos capazes de comprovar a origem dos lançamentos contábeis e, afastada a aplicação do prazo decadencial, o indeferimento do pedido de ressarcimento deve se mantido.

II.2 - Do direito ao crédito sobre aquisições de mercadoria recebidas em forma de bonificações

No Termo de Encerramento Fiscal de fls.71-72, a fiscalização não admitiu o crédito apurada pela Recorrente, por entender que a mercadoria obtida a título de bonificação, por não sofrer nenhuma tributação não dá direito ao crédito, a saber:

251. Como acima já mencionado, na sua memória de cálculo de apuração do PIS e da COFINS o contribuinte calculou créditos sobre outras entradas, a exemplo de retorno de mercadoria remetida para depósito fechado ou armazém geral, entrada de bonificação, doação ou brinde, e outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada. Não há previsão legal para esses créditos.

252. No caso de entradas a título de bonificações, verificamos que contribuinte registrou receitas a crédito da conta 509 - BONIFICAÇÃO, e a débito da conta 55 - MERCADORIAS PARA REVENDA DA MATRIZ (estoque).

253. As mercadorias recebidas em bonificações, vinculadas a uma compra, não devem ter registro contábil em separado. A compra deve ser registrada pelo seu efetivo valor. O efeito das mercadorias recebidas em bonificações é a diminuição do custo unitário das mercadorias adquiridas.

254. Assim as receitas obtidas com as bonificações não serão tributadas, mas, em contrapartida, as mercadorias recebidas em bonificação não dão direito a crédito do PIS e da COFINS, pois, na realidade, o valor dessas mercadorias está embutido no preço da compra que originou a bonificação.

Em sede de impugnação o contribuinte alegou : (i) que as mercadorias foram adquiridas para revenda, mas por estratégia comercial, uma pequena parte delas foram adquiridas por bonificação de seus fornecedores em nota fiscal distinta; e (ii) se a operação não tem custo, trata-se de outro fator, o qual não está estritamente previsto na legislação que embasa a devida apuração do PIS e da COFINS.

Ao analisar os argumentos da Recorrente, a DRJ afastou suas alegações com base nos seguintes fundamentos:

28. O próprio contribuinte solucionou a questão posta. Tendo em vista que os bens recebidos pela pessoa jurídica em forma de bonificação “não tem custo” ou seja, não foram oferecidos à tributação não podem servir de base para o cálculo de créditos de PIS/COFINS.

29. É o que dispõe o artigo 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.637/2002:

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

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (g.n.)

Já em sede recursal, a Recorrente inovou suas alegações e requereu o reconhecimento do seu direito sustentando (i) que os artigos 1º, das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002, estabelecem que não integram a base de cálculo do PIS/COFINS as receitas referentes a vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, o que não é o caso dos autos; e (ii) que o artigo 3º, das referidas leis excetua o crédito apenas em relação a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, o que não é o caso aqui discutido, já que incidiram as contribuições sobre a bonificação.

Pois bem.

A questão nova trazida pela Recorrente sobre a operação por ela realizada não se tratar de vendas canceladas ou descontos incondicionais não merece ser analisada por este Conselho, posto que independentemente da situação (aquisição de produtos a título de bonificação) ensejar ou não sua inclusão na base de cálculo do PIS/COFINS, fato é que não houve a incidência das contribuições na referida operação, conforme afirmado pela própria Recorrente em sua impugnação e, do contrário nada se provou. Assim, correta a fiscalização e a decisão de piso em glosar o crédito apurada pelo contribuinte, considerando as Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002, em seu inciso II, §2º, do artigo 3º, veda a tomada de crédito de bens adquiridos sem a incidência do tributo em questão.

Assim, mantém-se o lançamento fiscal na forma originária.

II.3 - Outros créditos

Neste tópico, reproduzo novamente os fatos e fundamentos constantes no Termo de Encerramento Fiscal de fls.73 que motivaram a fiscalização não admitir os créditos apurados pela Recorrente, senão vejamos:

258. Na sua memória de cálculo de apuração do PIS e da COFINS, o contribuinte apurou créditos sobre despesas diversas. Dessas despesas, com direito a crédito do PIS e da COFINS, identificamos as de frete, com energia e aluguel de imóvel.

259. Por falta de previsão legal, não acatamos os créditos sobre as outras despesas. Na planilha "créditos do PIS e da COFINS sobre Despesas Diversas" estão demonstrados os valores com direito a crédito e os valores sem direito a crédito, resumidos no quadro abaixo: (...)

260. As despesas com depreciação referem-se a veículos, máquinas e equipamentos, computadores e periféricos e móveis e utensílios. O imóvel utilizado pela empresa é alugado.

261. As despesas com a depreciação de veículos, máquinas, equipamentos, computadores, móveis e utensílios geram créditos apenas, se a atividade da empresa for de locação desses bens, de indústria ou de prestação de serviços, que não é o caso do contribuinte (inciso VI do art. 3º, c/c inciso III do § 1º do art. 3º, da Lei nº 10.637/2002; inciso VI do art. 3º, c/c inciso III do § 1º do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003).

A Recorrente, por sua vez, após tecer comentários sobre a celeuma tratava nos tribunais administrativos acerca do conceito de insumo, busca a concessão do seu direito baseada nos seguintes argumentos:

"Portanto, o termo "insumos, dentro da legislação do PIS e da COFINS deve ser compreendido como todos os custos e despesas operacionais incorridos, ainda que indiretamente, pelo contribuinte em sua operação.

Desta forma, a possibilidade de apuração de crédito de PIS e COFINS deve ser analisada caso a caso, considerando sua essencialidade na geração de receita da empresa.

No caso em questão, os créditos tomados dizem respeito às despesas indispensáveis a comercialização de bens geradores de receitas tributáveis, conforme planilha apresentada, denominada Crédito de Pis e Cofins sobre despesas diversas."

Concordo com a Recorrente quando ela afirma que *"a possibilidade de apuração de crédito de PIS e COFINS deve ser analisada caso a caso, considerando sua essencialidade na geração de receita da empresa"*. Contudo, tal análise "caso a caso" deve ser precedida de documentos que comprovem a utilização dos bens em seu processo produtivo e, principalmente, que a parte interessada informe onde são aplicados tais bens. Nada neste sentido foi realizado pela Recorrente, tratando-se, pura e simplesmente de alegações genéricas que, não tem valor probatório relevante para solução do litígio.

Não bastasse isso, é salutar lembrar que a legislação não prevê direito à apuração de crédito PIS/COFINS às empresas comerciais, restringindo o direito a tomada de crédito somente às empresas prestadoras de serviços e industriais, conforme previsto na letra "b", do inciso II, do artigo 3º, das Leis nº 10637/2002 e 10833/2003.

Neste cenário, mantém-se o lançamento fiscal nos termos inicialmente instaurado.

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.

Inicialmente, é importante mencionar que de acordo com a Súmula CARF nº 02: *"O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei*

tributária". Nestes termos, resta prejudica a análise das matérias concernentes ao item "iv" anteriormente citado.

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 1999⁵, adoto como fundamento de decidir e para afastar os argumentos, as razões apresentadas pelo citado julgador, o que peço vênha 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 EMBALAGEMCOMERCIOCOMPRAS", 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 apelo, 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.

Não procedem a alegação da recorrente. A uma, porque o art. 289, § 3º, do RIR/1999, trata-se de disposição normativa específica sobre a apuração de custo de mercadorias para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ. Assim, por ser

⁵ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando: (...)

§ 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.

Art. 64. O órgão competente para decidir o recurso poderá confirmar, modificar, anular ou revogar, total ou parcialmente, a decisão recorrida, se a matéria for de sua competência.

norma específica do IRPJ, ela não se aplica para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, no âmbito do regime não cumulativo que, sabidamente, tem norma própria e específica sobre o assunto, a saber, o art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

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 ICMS-ST, 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 Instrução 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 Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004; Instrução 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 da 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 Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002; Instrução 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 (ICMSST), 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. 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 transcrito:

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.

Já em relação a solução de consulta trazida pela Recorrente, entendo que a decisão combatida merece ser mantida pelos seus próprios fundamentos, motivo pelo qual, afasto as alegações suscitadas pela Recorrente.

II.5 - Multa punitiva confiscatória

Neste ponto, a Recorrente alega ofensa ao princípio do não confisco, a teor da previsão contida no inciso IV, do artigo 150, da CF/88. Cita jurisprudência do STF sobre a matéria.

A teor da Súmula CARF nº 02: *"O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária"*. Nestes termos, resta prejudica a análise das matérias concernentes ao efeito confiscatório da multa exigida neste processo.

III - Conclusão

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo