



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

**Processo n°** 10480.727412/2015-83  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3302-005.319 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de março de 2018  
**Matéria** PIS/COFINS - AUTO DE INFRAÇÃO  
**Recorrente** BOMPREÇO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2011 a 30/11/2012

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.

DESCONTOS OBTIDOS. RECEITA DA ATIVIDADE COMERCIAL. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.

Os descontos obtidos sobre os preços praticados pelo fornecedor estão contidos na receita bruta, sendo irrelevante, para o comprador, se eles foram concedidos de forma condicional ou não. Na ausência de previsão legal, tais receitas não podem ser excluídas da base da referida contribuição.

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

Período de apuração: 01/01/2011 a 30/11/2012

1. 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.

2. 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.

**DESCONTOS OBTIDOS. RECEITA DA ATIVIDADE COMERCIAL. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.**

Os descontos obtidos sobre os preços praticados pelo fornecedor estão contidos na receita bruta, sendo irrelevante, para o comprador, se eles foram concedidos de forma condicional ou não. Na ausência de previsão legal, tais receitas não podem ser excluídas da base da referida contribuição.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2011 a 30/11/2012

**LANÇAMENTO DE OFÍCIO. FALTA PAGAMENTO DE TRIBUTO. APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.**

No âmbito do lançamento de ofício, é devida a aplicação da multa de de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2011 a 30/11/2012

**JUROS DE MORA. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE OFÍCIO. CÁLCULO INDIRETO. POSSIBILIDADE.**

A multa de ofício incide sobre o valor do crédito tributário devido e não pago, acrescido dos juros moratórios, calculados com base na variação da taxa Selic, logo, se os juros moratórios integram a base de cálculo da referida multa, necessariamente, eles comporão o valor da multa de ofício devida.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Walker Araújo que dava provimento parcial para excluir os lançamentos relativos às receitas de descontos obtidos e os Conselheiros José Renato P. de Deus, Diego Weis Jr (Suplente convocado) e Raphael M. Abad que davam provimento parcial para excluir os lançamentos relativos às receitas de descontos obtidos e para excluir a incidência dos juros Selic sobre a multa de ofício.

*(assinado digitalmente)*

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

José Fernandes do Nascimento - Relator.

Participaram do julgamento os Conselheiros Paulo Guilherme Déroulède, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Walker Araújo, José Fernandes do Nascimento, Raphael Madeira Abad, Jorge Lima Abud, Diego Weis Junior e José Renato Pereira de Deus.

## Relatório

Por bem descrever os fatos adota-se o relatório contido no acórdão recorrido, que segue transcrito:

*Trata-se de impugnação apresentada contra os lançamentos das Contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), ambas com incidência não cumulativa, referentes às competências de janeiro de 2011 a novembro de 2012.*

*Segundo consta do Relatório de Auditoria Fiscal às fls. 82/102, parte integrante de cada um dos autos de infração, as diferenças dos valores das contribuições lançadas e exigidas decorreram da: I) indevida exclusão da base de cálculo das receitas de: I.1) descontos obtidos - programa pagamento (421302); I.2) promoções (430312); I.3) promoção publicidade (430316); I.4) enxoval novas lojas (430320); I.5) acordos de não devolução (430322); e, I.6) não diferidas EITF (430331); II) glosa dos créditos aproveitados indevidamente sobre o valor do ICMS incidente sobre aquisições de mercadorias e materiais de embalagem, pago sob o regime de substituição tributária; e, III) glosa de créditos aproveitados sobre diferenças entre as aquisições de mercadorias constantes do "Relatório/Demonstrativo de Apuração PIS/COFINS 2011 Conta 400001 Conta 400101" e "Relatório Demonstrativo DCPISCOF 2011 Compras Valor Contábil Tributável".*

*Intimado dos lançamentos, o interessado impugnou-os (fls. 3.751/3.793), alegando, em síntese, que:*

*I) as receitas escrituradas sob as contas: I.1) descontos obtidos - programa pagamento (421302); I.2) promoções (430312); I.3) promoção publicidade (430316); I.4) enxoval novas lojas (430320); I.5) acordos de não devolução (430322); e, I.6) não diferidas EITF (430331), de fato, correspondem a descontos obtidos; assim, não constituem receitas e sim redução de custos acertados previamente com os fornecedores e, ainda, que se aceitasse que desconto é receita e, levando-se em conta que só existem duas espécies de descontos, ou seja, incondicional, que não é tributado, e financeiro, que é tributado à alíquota zero, a exigência de contribuições sobre tais receitas é indevida; também, deve se atentar que os valores contabilizados naquelas contas não implicaram ingressos de valores no caixa do interessado, ou seja, não houve entrada de recursos, foram apenas descontos; alegou, ainda, que, segundo o art. 195, I, alíneas "a" a "c", art. 239, caput, e o art. 149, § 2º, III, alínea "a", todos da CF/1988, a base de cálculo das contribuições sociais é o faturamento ou receita, o lucro e a folha de salário, sendo que desconto não se enquadra em nenhum destes itens; também, as LCs nº 7, de 1970, nº 70, de 1991, estabeleceram, respectivamente, como base de cálculo do PIS e da Cofins, o faturamento mensal decorrente da venda de mercadorias,*

*mercadorias e serviços ou simplesmente de serviços; sustentou que os descontos obtidos por ele interessado, embora não tenham constado das respectivas notas fiscais, como redutores dos custos dos produtos adquiridos, foram todos incondicionais e, portanto, não estão sujeitos às contribuições; alternativamente, se vencido, quanto à incondicionalidade, defende suas classificações como descontos financeiros que são tributados à alíquota zero;*

*II) a glosa dos créditos aproveitados sobre o valor do ICMS pago sob regime de substituição tributária não procede, tendo em vista o disposto no § 1º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, que prevê o aproveitamento sobre os custos das mercadorias adquiridas; como o ICMS substituição tributária integra tal custo, a glosa dos valores aproveitados, efetuada pelo autuante, deve ser revertida; e,*

*III) glosa de créditos aproveitados sobre diferenças entre as aquisições de mercadorias constantes do "Demonstrativo de Apuração do PIS/COFINS" e os "Demonstrativos Analíticos", ou seja, no demonstrativo "DCPISCOF 2011 COMPRAS", ala (sic) foi equivocada; sustenta que a entrega do Relatório "DCPISCOF 2011 COMPRAS" foi uma exigência da fiscalização, contudo esse relatório não traduz a veracidade das aquisições que compuseram a base de cálculo dos créditos das contribuições; trata-se de um relatório auxiliar utilizado até o ano calendário de 2009, com o objetivo de evidenciar os eventos ocorridos na conta contábil "400001 (Merc Nacionais Compras)"; a partir de 2010, passou a utilizar outro Relatório (FIS990), que foi utilizado até 2011; ocorreu que, no momento da fiscalização, ao tentar gerar esse relatório, verificou-se que os dados estavam corrompidos e seria necessário desenvolver um novo relatório para entregar à fiscalização, contudo, como estava havendo demora na sua realização, a fiscalização determinou que fosse juntado o Relatório "DCPISCOF COMPRAS" sob pena de multa por embargo; assim, embora ciente de que este relatório não representava as efetivas aquisições de mercadorias para revenda, apresentou-o à fiscalização, conforme determinado por esta; também, em face das divergências, requereu prazo para justificá-las, não obstante tal requerimento, foram lavrados os autos de infração; posteriormente, elaborou o relatório correto das compras efetuadas, apresentando-o juntamente com esta impugnação (doc. 07) no qual estão comprovados os créditos aproveitados, devendo, assim ser revertida a glosa dos valores efetuados pela fiscalização; alegou, ainda, literalmente:*

*"A impugnante salienta inicialmente que tanto o Relatório DCPISCOF COMPRAS quanto o Relatório ora juntado (FIS990) apenas fazem referência aos créditos tomados em relação à conta contábil 400101 - MAT EMBALAGEMCOMÉRCIO- COMPRAS. Assim, de início, explica-se que tanto Relatório DCPISCOF COMPRAS quanto o Relatório ora juntado apresentam como diferença para a apuração da Impugnante os valores referentes aos créditos tomados em relação à contábil 400101 - MAT EMBALAGEM-COMERCIOCOMPRAS.*

*Assim, desde já a Impugnante justifica que parte da base de cálculo denominada como "diferença" está incorreta, pois tanto o*

*DCPISCOF COMPRAS quanto o presente Relatório de Compras não incluem os créditos da conta contábil 400101, que a fiscalização somou aos créditos da conta contábil 400001 para chegar ao valor da coluna denominada "Total". Assim, dos valores gerados pela Fiscalização há um erro de R\$ 5.834.305,48 (ao longo do ano), referente à soma dos créditos da contábil 400101.*

*Por outro lado, tanto o Relatório DCPISCOF COMPRAS quanto o Relatório ora juntado não foram concebidos para evidenciar alguns eventos tais como ajustes manuais e ajustes extemporâneos.*

*Para os meses de abril, maio, julho e agosto, ocorreu um ajuste extemporâneo efetuado pela Impugnante em virtude de adequação à legislação em relação à tomada de créditos de itens de informática (efeitos da MP do bem - nº 252/2005).*

*É que por erro no sistema da Impugnante, esses itens de informática, foram cadastrados como alíquota zero na saída, e não tomavam crédito na entrada.*

*Ocorre que os citados itens, apesar de incidir alíquota zero na saída, dão direito ao crédito na entrada. Assim, naqueles meses (abril - R\$ 13.906.756,51, maio - R\$ 25.712;203,53, julho - 4.029.196,56 e agosto - R\$ 1.020.300,00), a Impugnante efetuou ajuste que os Relatórios não foram parametrizados para evidenciar.*

*Por isso, a diferença obtida em virtude da não evidenciação dos valores acima pelos relatórios, deve ser excluída da base de cálculo apurada pela fiscalização.*

*Por fim, nos meses de outubro a dezembro, a Impugnante efetuou outro ajuste, dessa feita para adequar créditos indevidos que inicialmente tomou no momento da entrada de iogurtes e bebidas lácteas, e massas.*

*De fato, naqueles meses (outubro - R\$ (2.596.764,81), novembro - R\$ (406.898,70), dezembro - (R\$ 463.967,88) a Impugnante efetuou ajustes que também não foram evidenciados em ambos os relatórios."*

*Contestou o lançamento da multa de ofício sob os argumentos de que a autoridade lançadora não tem competência para aplicá-la, mas apenas para propô-la, nos termos do art. 142 do CTN; o valor lançado e exigido tem efeito confiscatório, fere os princípios da isonomia e da proporcionalidade, e, necessariamente, deveria ter sido individualizada pelo Fisco; insurgiu também contra a exigência de juros de mora sobre a multa aplicada sob o argumento que, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, somente são admitidos acréscimos moratórios referentes aos débitos "decorrentes de tributos e contribuições, mas não sobre penalidades pecuniárias".*

Sobreveio a decisão de primeira instância (fls. 3943/3954), em que, por unanimidade de votos, a impugnação foi julgada procedente em parte, com base nos fundamentos resumidos nos enunciados das ementas que seguem transcritos:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

*Período de apuração: 01/01/2011 a 30/11/2012*

*BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO.*

*A base de cálculo da contribuição para o PIS com incidência não cumulativa é o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua natureza, denominação e classificação contábil.*

*BASE DE CÁLCULO. RECEITAS DECORRENTES DE DESCONTOS OBTIDOS SOB CONDIÇÕES.*

*As receitas decorrentes de descontos obtidos, mediante o cumprimento de condições acordadas entre o fornecedor e o adquirente, integram a base de cálculo do PIS sob o regime não cumulativo.*

*BASE DE CÁLCULO. ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. EXCLUSÃO. AMPARO LEGAL. INEXISTÊNCIA.*

*Inexiste amparo legal para se excluir da base de cálculo do PIS não cumulativo o valor do ICMS pago antecipadamente sob o regime de substituição tributária.*

*GLOSAS. DIFERENÇAS. RESTABELECIMENTO. PROVAS.*

*O restabelecimento de glosas de valores sobre diferenças apuradas entre as aquisições constantes do Relatório/Demonstrativo de Apuração PIS/COFINS 2011 e às do Relatório Demonstrativo DCPISCOF 2011 Compras Valor Contábil Tributável depende de prova fiscal e contábil de erros nos respectivos relatórios.*

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

*Período de apuração: 01/01/2011 a 30/11/2012*

*BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO.*

*A base de cálculo da Cofins com incidência não cumulativa é o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua natureza, denominação e classificação contábil.*

*BASE DE CÁLCULO. RECEITAS DECORRENTES DE DESCONTOS OBTIDOS SOB CONDIÇÕES.*

*As receitas decorrentes de descontos obtidos, mediante o cumprimento de condições acordadas entre o fornecedor e o adquirente, integram a base de cálculo da Cofins sob o regime não cumulativo.*

*BASE DE CÁLCULO. ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. EXCLUSÃO. AMPARO LEGAL. INEXISTÊNCIA.*

*Inexiste amparo legal para se excluir da base de cálculo da Cofins não cumulativa o valor do ICMS pago antecipadamente sob o regime de substituição tributária.*

*GLOSAS. DIFERENÇAS. RESTABELECIMENTO. PROVAS.*

*O restabelecimento de glosas de valores sobre diferenças apuradas entre as aquisições constantes do Relatório/Demonstrativo de Apuração PIS/COFINS 2011 e às do Relatório Demonstrativo DCPISCOF 2011 Compras Valor Contábil Tributável depende de prova fiscal e contábil de erros nos respectivos relatórios.*

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

*Período de apuração: 01/01/2011 a 30/11/2012*

*MULTA DE OFÍCIO.*

*No lançamento de ofício para a constituição e exigência de crédito tributário, é devida a multa punitiva nos termos da legislação tributária então vigente.*

*JUROS DE MORA. MULTA APLICADA.*

*A apreciação e julgamento da exigência de juros de mora sobre a multa de ofício ficaram prejudicadas pelo fato de esta não fazer parte do crédito tributário impugnado.*

*Impugnação Improcedente**Crédito Tributário Mantido*

Em 27/5/2016, a autuada foi cientificada, por decurso de prazo, da referida decisão (fls. 3961/3967). Inconformada, em 28/6/2016 (fls. 3969 e 4050), juntou aos autos o recurso voluntário de fls. 3970/4013, em que reafirmou as razões de defesa apresentadas na peça impugnatória. Em aditamento, a recorrente alegou a nulidade da decisão de primeiro grau por cerceamento do direito de defesa, com base no argumento de que, no referido julgado, não foram analisados os argumentos apresentados na peça impugnatória sobre os equívocos da glosa, tendo em vista que o Relatório DCPISCOF COMPRAS não contemplava os créditos relacionados à conta contábil 400101, bem como os ajustes manuais e extemporâneos de créditos.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator.

O recurso é tempestivo, trata de matéria da competência deste Colegiado e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

De acordo com o relatório precedente, a lide envolve questões preliminares e de mérito.

**Da Questão Preliminar**

Em sede de preliminar, a recorrente alegou nulidade da decisão recorrida por suposto cerceamento do direito de defesa, sob argumento de que o Colegiado julgador de primeiro grau não havia apreciado as razões de defesa atinentes à glosa dos créditos relacionados à conta contábil 400101 (material de embalagem), bem como os ajustes manuais e extemporâneos de créditos, não contemplados no Relatório DCPISCOF COMPRAS.

Não restou demonstrado que tais alegações não foram analisadas no julgado de primeiro grau. A leitura do voto condutor da questionada decisão revela que, diferentemente do alegado pela recorrente, tais alegações foram sim analisadas, porém, após análise dos dados apresentados pela recorrente, o relator do citado voto chegou a conclusão de que se tratava de aquisições de mercadorias que não permitia a apropriação de créditos (produtos sujeitos ao regime monofásico, a alíquota zero, créditos presumidos etc.) e, ademais, a recorrente não se dignou trazer à colação dos autos qualquer documento fiscal ou contábil que confirmassem os valores por ela alegados. Para afastar qualquer dúvida a respeito do asseverado, transcreve-se a seguir os excertos pertinentes extraídos do referido voto:

*Juntamente com a impugnação, o interessado apresentou novo "Relatório Demonstrativo de Apuração PIS COFINS 2011 Conta 400001 e Conta 400101 e Relatório 2011 Compras Valor Contábil Tributável" às fls. 3.908, a "REVISÃO QUADRO Dif-Compras - Auditor Fiscal", às fls. 3.909, e as planilhas "BPSN - ENTRADAS 2011", às fls. 3.910/3.934, de todos os meses de 2011, visando provar o equívoco das glosas efetuadas pela Fiscalização.*

*No entanto, do exame daquelas planilhas, verifica-se que os valores constantes do relatório às fls. 3.908, item "Relatório 2011 Compras Valor Contábil Tributável", defendidos pelo interessado, como base dos créditos aproveitados, constam valores bastantes elevados correspondentes a aquisições de mercadorias que não geram créditos, dentre eles destacam-se: bebidas não alcoólicas, produtos de higiene pessoal, produtos de beleza, medicamentos, cosméticos, todos sujeitos ao regime monofásico; hortifrutis, tributados à alíquota de zero por cento; carnes bovina, suína e de aves geram créditos presumidos (40,0 % para bovinos e 12,0 % para aves e suínos) e não créditos a alíquotas cheias (1,65 % e 7,60 %) considerados pelo interessado; e, custos referentes a commodities, sem, contudo, identificar a natureza destas.*

*Assim, aquele Relatório torna-se imprestável para se provar o suscitado equívoco na elaboração do "Relatório Demonstrativo DCPISCOF 2011 Compras Valor Contábil Tributável", apresentado à Fiscalização e utilizado para as glosas. Além disto, veio desacompanhado de documentos fiscais e contábeis, provando a veracidade dos valores e a natureza das mercadorias.*

Com base no exposto, chega-se a conclusão que as mencionadas alegações de defesa suscitadas pela recorrentes foram sim analisadas no voto condutor do julgado, porém, todas elas foram rejeitadas, porque as operações informadas não asseguravam a apropriação de créditos das contribuições e/ou não foram apresentadas as provas documentais necessárias a comprovação das correspondentes operações.

Por essas razões, rejeita-se a presente preliminar de nulidade e passa-se a analisar as questões meritórias.

### **Das Questões de Mérito**

Em relação ao mérito, o litígio envolve questões atinentes à legitimidade do lançamento dos valores da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins dos meses de janeiro de 2011 a novembro de 2012, apurados sobre a parcela das receitas tributáveis não incluídas nas bases de cálculo das referidas contribuições, bem como as glosas de créditos indevidamente apropriados pela recorrente, a seguir analisadas.

### **Das receitas de descontos obtidos não incluídas na base de cálculo**

De acordo com o Relatório de Auditoria Fiscal (fls. 82/103), que integra as presentes autuações, a autuada não incluiu na base de cálculo das referidas contribuições os valores das receitas registradas nas seguintes contas contábeis: a) 421302 - descontos obtidos - programa pagamento; b) 430312 - promoções; c) 430316 - promoção publicidade; d) 430320 - enxoval novas lojas; e) 430322 - acordos de não devolução; e f) 430331 - não diferidas EITF.

No entendimento da fiscalização, os valores registrados nas referidas contas representavam faturamento e, portanto, receitas tributáveis pelas citadas contribuições. Diante dessa constatação, o fiscalizador intimou a autuada a explicar a natureza jurídica dos valores registrados nas mencionadas contas e a apresentar as razões pelas quais não incluía tais valores na base de cálculo das referidas contribuições, inclusive, o fundamento legal da não tributação das referidas receitas. Em resposta, autuada apresentou os seguintes esclarecimentos, *in verbis*:

*Os lançamentos contábeis efetuados nas contas acima mencionadas se referem a descontos recebidos dos fornecedores decorrentes de acordos comerciais (doc. 01) firmados anteriormente a compra.*

*Para que não haja a divulgação do preço praticado com o Bompreço, o fornecedor emite nota fiscal com seu preço base (utilizado para seus clientes). Todavia, já está consignado nos acordos comerciais os percentuais de desconto a serem concedidos ao Bompreço quando do pagamento da fatura. Do ponto de vista econômico, referidos descontos tem o condão de reduzir o custo das mercadorias a serem vendidas.*

*Do ponto de vista gerencial, o Bompreço contabiliza referidos descontos em cada uma das rubricas mencionadas (promoções, aniversário, novas lojas, publicidade, etc.), para melhor controle das negociações.*

*Dessa forma, considerando que os descontos (seja de que natureza for - condicional ou incondicional), não se consideram receita do ponto de vista jurídico, apesar de terem sido tratados do ponto de vista contábil (só para fins de controle gerencial); por conseguinte, não integram a base de cálculo do PIS e da COFINS.*

Esses esclarecimentos revelam a natureza das referidas receitas, ou seja, representam descontos recebidos/obtidos dos fornecedores, bem como o entendimento da recorrente de que tais valores não integravam a base de cálculo das referidas contribuições, porque, sob ponto de vista jurídico, independentemente de serem condicional ou incondicional,

tais descontos não representavam receitas, apesar de serem tratados como receitas sob o ponto de vista contábil.

A fiscalização ainda prestou os seguintes esclarecimentos sobre o assunto: a) as citadas contas registravam valores recebidos pela autuada de entidades consideradas “parceiras”, em virtude de entendimentos contratuais (ou não); logo, independente da denominação atribuída a “tais entradas de recursos (‘receitas de promoção’, ‘eventos promocionais’, ‘publicidade’, ‘enxoval nova loja’, ‘acordo de não devolução’, ‘EITF’, ‘descontos obtidos - programa pagamento’, etc.)” eles representava efetivas receitas (faturamento) para o negócio da fiscalizada; b) não eram descontos financeiros, porque não representava estímulo a pagamento antecipado de obrigação; c) não eram descontos incondicionais, porque não constavam das respectivas notas fiscais; e d) a apuração dos créditos das contribuições é feita sobre os valores integrais das compras, sem dedução dos citados valores.

No recurso em apreço, a recorrente alegou que os valores em questão representavam descontos acertados com os fornecedores, previamente às compras, mediante acordo comercial celebrado por período determinado (normalmente a cada ano). Assim, em essência, tratava-se de um redutor do custo de aquisição materializado por um desconto no valor da nota fiscal, que não poderia ser considerado receita, porque foram escriturados e contabilizados em contas contábeis de receitas. Logo, independentemente de como contabilizado, desconto não era receita e não constituía fato gerador das citadas contribuições. Para a recorrente, “descontos são descontos e nada mais”.

Entretanto, se para a recorrente “descontos são descontos e nada mais”, para a contabilidade e legislação tributária descontos são receitas e, de acordo com o art. 1º, §§ 1º e 2º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, sujeitas a tributação da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins. Para que não reste dúvida a respeito, transcreve-se a seguir os citados preceitos legais, com redação vigente na data dos fatos geradores, extraídos último diploma legal:

*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.***

[...] (grifos não originais)

A partir da vigência dos referidos preceitos legais, que introduziram o regime não cumulativo de apuração das referidas contribuições, todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, integram o faturamento e a base de cálculo das referidas contribuições.

A recorrente equivoca-se ao afirmar que, independentemente de serem contabilizados como receita, sob ponto de vista jurídico tais descontos não eram receitas, haja vista que, a simples leitura do referido preceito legal, deixa claro que, para fins de tributação

das referidas contribuições, o conceito de receita utilizado é o definido e adotado pela contabilidade.

Também não é verdade a afirmação da recorrente de que os referidos descontos constavam da nota fiscal, pois, conforme informou a fiscalização tais descontos não constavam das respectivas notas e, ademais, recorrente registrou o valor total da nota fiscal como custo de aquisição dos bens, inclusive sobre este valor calculou os créditos das referidas contribuições. Para que fosse admitida, essa alegação demandava comprovação, o que não foi feito pela recorrente.

Também não se aplica os conceitos das Leis Complementares 7/1970 e 70/1991 ao caso em tela, segundo alegou a recorrente. Como anteriormente mencionado, no âmbito do regime não cumulativo, os conceitos de faturamento e de base cálculo a serem utilizados são aqueles definidos no art. 1º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Por mais que a recorrente tenha tentado demonstrar que os referidos descontos não são receita, inclusive com citações doutrinárias, tais argumentos, por mais brilhantes e sofisticados que sejam, certamente, não têm o condão de suplantar o que, expressamente, determina os referidos preceitos legais.

A recorrente alegou ainda que o desconto, em alguma de suas modalidades, pudesse ser considerado receita, para fins de apuração das contribuições, o que admitia por hipótese, era certo que o desconto incondicional não se tratava de receita, pois representava redução do custo de aquisição, excluído da base de cálculo das contribuições, por força do disposto no art. 1º, § 3º, V, “a”, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, cuja redação tem o seguinte teor:

*Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.*

[...]

*§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:*

[...]

*V - referentes a:*

*a) vendas canceladas e aos **descontos incondicionais concedidos**;*

[...] (grifos não originais)

A leitura do referido preceito legal conduz a duas conclusões inevitáveis. A primeira que, para fins de incidência das referidas contribuições, os descontos condicionais ou incondicionais são receitas, pois, se não fossem receita, obviamente, não havia necessidade da lei, expressamente, excluí-los da base de cálculo das referidas contribuições, para que não houvesse a incidência.

A segunda conclusão, que somente os descontos incondicionais **concedidos** podem ser excluídos da base de cálculo das referidas contribuições. A contrário senso, os descontos incondicionais **obtidos** não foram contemplados com a exclusão permitida pelo preceito legal em destaque. Logo, o fato de ser incondicional, o que se admite apenas por hipótese, em nada favorece a recorrente, haja vista que os descontos em questão foram descontos obtidos e não concedidos. Em outras palavras, foram descontos obtidos pela recorrente nas operações de compra e não de venda. Nesse caso, independentemente de ser condicional ou não, os descontos obtidos do fornecedor não podem ser excluído da base de cálculo da referidas contribuições.

No mesmo sentido, o entendimento manifestado pela 3ª Turma da CSRF no Acórdão nº 9303-003.547, cujos enunciados das ementas pertinentes seguem reproduzidos:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009*

*BASE DE CÁLCULO. COMPOSIÇÃO. DESCONTOS OBTIDOS.*

*Os descontos obtidos sobre os preços praticados pelo fornecedor estão contidos na receita bruta, sendo irrelevante, para o comprador, se eles foram concedidos de forma condicional ou não.*

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

*Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009*

*BASE DE CÁLCULO. COMPOSIÇÃO. DESCONTOS OBTIDOS.*

*Os descontos obtidos sobre os preços praticados pelo fornecedor estão contidos na receita bruta, sendo irrelevante, para o comprador, se eles foram concedidos de forma condicional ou não.*

Além disso, sabe-se que os descontos incondicionais concedidos ou obtidos nas operações mercantis são os abatimentos nos preços que não se condicionam a evento futuro e incerto, logo, necessariamente, devem estar consignados corpo da nota fiscal que lastreia a respectiva operação mercantil. Se

No caso em tela, há elementos seguros nos autos que comprovam que os descontos excluídos da base de cálculo pela recorrente, embora concedidos previamente a operação de venda, conforme afirmado pela própria recorrente, eles não constavam das respectivas notas fiscais que acobertavam as correspondentes operações mercantis.

Dessa forma, não são descontos incondicionais e tampouco descontos concedidos, logo, não se enquadram na hipótese de exclusão assegurada no art. 1º, § 3º, V, “a”, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Em caráter alternativo, contraditoriamente, a recorrente alegou que, em essência, os referidos descontos incondicionais foram materializados sob a forma de desconto financeiro, via desconto do passivo a pagar, portanto, tratava-se de receita financeira sujeita a alíquota zero das referidas contribuições, nos termos do Decreto 5.442/2005.

Além de não ser incondicional, como anteriormente demonstrado, os descontos em questão, inequivocamente, não são descontos financeiros, que tem como característica essencial a depender da concretização de evento futuro e incerto, ou seja, um típico desconto condicional e não incondicional como asseverou a recorrente.

O desconto financeiro representa vantagem financeira concedida aos portadores de dívidas ou obrigações, normalmente, sujeita a pagamento antecipado, ou seja, a redução pecuniária somente será materializada se o pagamento da dívida for realizado dentro das condições estabelecidas pelo credor. Trata-se de estímulo à liquidação antecipada da obrigação assumida, portanto, modalidade de desconto que não tem relação direta com a transação mercantil em si. Ele está relacionado apenas com as condições de pagamento.

No caso, é incontroverso que os descontos obtidos pela recorrente foram concedidos previamente as operações mercantis de venda, portanto, sem qualquer dependência a condição de pagamento. Logo, não se trata de descontos financeiros e, em decorrência, os valores reduzidos não são receitas financeiras sujeitas a alíquota zero, como alegado pela recorrente.

Enfim, a análise dos documentos referentes aos lançamentos (registros) nas referidas contas contábeis, incluindo o instrumento de acordo comercial, colacionados aos autos na fase impugnatória (doc. 04 a 06), ao contrário do pretendido pela recorrente, contribuem para confirmar que tais valores representam descontos obtidos dos fornecedores, portanto, receita sujeita à tributação por alíquota normal das referidas contribuições e não receita financeira sujeita à alíquota zero, como alegado pela recorrente.

### **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 EMBALAGEM-COMERCIO-COMPRAS”, 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.

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 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 (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 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 substituído 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 substituída 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 substituída 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 substituída. 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.<sup>1</sup>

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**

<sup>1</sup> BRASIL STJ. SEGUNDA TURMA. REsp 1456648/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, julgado em 02/06/2016, DJe 28/06/2016.

*Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, 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 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.

### **Da glosa dos créditos apropriados indevidamente**

No RAF colacionado aos autos, a fiscalização informou que, em atendimento à intimação, a recorrente apresentou as planilhas denominadas de “**Demonstrativo de Apuração do PIS COFINS 2011 Conta 400001 Conta 400101**” (fls. 1149/1151 - Doc. 09A), contendo os valores das contribuições calculados sobre o faturamento mensal, os créditos apurados e descontados, bem como os saldos a pagar, e de “**Relatório Demonstrativo DCPISCOF 2011 Compras Valor Contábil Tributável**” (fls. 1156/1347 - Doc. 09B),

contendo as entradas (aquisições), analiticamente relacionadas, informando entre outros, grupo de produtos, tipo (natureza), conta contábil vinculada, valor contábil total, valor contábil tributável e valor contábil isento.

Do cotejo entre os dados dos dois demonstrativos, a fiscalização apurou divergências entre os valores que compõem a base de cálculo dos créditos referentes às aquisições de mercadorias e de material de embalagem registradas, respectivamente, nas contas (linhas): “400001 - Merc Nacionais Compras” e “400101 - Mat Embalagem - Comercio – Compras”. Em seguida, em 29/6/2015, a fiscalizada foi intimada a esclarecer os valores divergentes das aquisições/compras (fls. 155/156), discriminados na Tabela de fl. 100, e a juntar novos relatórios analíticos das compras. Porém, esgotou o prazo concedido e a recorrente não apresentou qualquer resposta com vistas a justificar as diferenças a menor apuradas.

Na ausência de resposta, a fiscalização utilizou os valores dos créditos analíticos registrados nas referidas contas e discriminados no demonstrativo “Relatório DCPISCOF 2011 COMPRAS” (relatório de entradas), onde podiam ser identificados os produtos que (efetivamente) davam direito aos créditos das contribuições. Em decorrência, glosou os créditos não comprovados calculados sobre os valores das diferenças apurados e discriminados na citada Tabela.

Em suma, ao comparar os valores das aquisições de mercadorias e embalagens, utilizados como de base de cálculo dos créditos das contribuições pela recorrente, discriminados no “Demonstrativo de Apuração do PIS COFINS 2011”, com os valores analíticos (por operação) das mercadorias e embalagens discriminados no demonstrativo “Relatório DCPISCOF 2011 COMPRAS”, a fiscalização constatou que os créditos apurados pela recorrente foram calculados sobre os valores de aquisições de mercadorias e embalagens não relacionados no último demonstrativo, ou seja, sem a devida e necessária prova da aquisição.

Na fase impugnatória e no presente recurso, a recorrente alegou que a entrega do demonstrativo “Relatório DCPISCOF 2011 COMPRAS” fora obrigada a entregar por uma determinação da fiscalização, que lhe exigira a apresentação do relatório apresentado nas fiscalizações anteriores ao ano de 2010.

Além de não provar o alegado, para fim comprovação dos valores dos débitos e créditos das contribuições, a fiscalização intimou a recorrente a apresentar os arquivos digitais, no formato Excel, contendo as informações especificadas, sem contudo, determinar qual o tipo de demonstrativo a ser apresentado, conforme explicitado nos itens 4 e 12 do “TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO” (fls. 119/121), a seguir transcritos:

*4. Planilha em arquivo do Microsoft Excel, contendo demonstrativo analítico de apuração dos valores mensais do PIS e COFINS, dos períodos de 2010 a 2012, onde esteja identificadas as contas e os valores que a compõem, conforme plano de contas da empresa.*

[...]

*12. Arquivos digitais, no formato Excel, contendo relação dos produtos sujeitos à alíquota zero, à alíquota zero - produtos sujeitos à tributação monofásica, produtos isentos, produtos sem incidência e produtos com suspensão, em relação ao PIS e à COFINS; nas operações de compra e venda. **Os arquivos a serem apresentados, um para as operações de venda e outro***

**para as operações de compra, devem conter as seguintes informações, por produto e por mês:**

[...] (grifos não originais)

A simples leitura dos excertos transcritos infirma a alegação da recorrente, uma vez que a fiscalização limitou-se a exigir os arquivos no formato excel contendo as informações especificadas. Não foi localizado nos autos qualquer determinação para a fiscalizada apresentar o demonstrativo que foi por ela apresentado.

A recorrente alegou ainda que a partir do ano de 2010 passou a utilizar outro relatório, denominado de “Relatório FIS990”, porém, não o apresentou no curso da fiscalização, porque os arquivos estavam corrompidos. De qualquer forma, mesmo sabendo que não evidenciava os valores dos créditos apurados, entregou o referido demonstrativo (“Relatório DCPISCOF 2011 COMPRAS”). Entretanto, como na fase impugnatória já dispunha do relatório correto (“Relatório FIS990”), em relação às compras efetuadas, fizera a juntada do mesmo aos autos (doc. 07 - fls. 3907/3925).

Inicialmente, cabe o registrar que, além de não ter informado esses fatos relevantes à fiscalização, a recorrente não trouxe à colação dos autos qualquer elemento probatório idôneo que confirmasse tal alegação.

De qualquer sorte, prestados esses breves esclarecimentos, considerados necessários para infirmar a alegação da recorrente de que fora obrigada a apresentar o demonstrativo (“Relatório DCPISCOF 2011 COMPRAS”), passa-se a analisar as alegações suscitadas pela recorrente sobre as referidas glosas realizadas pela fiscalização.

Nesse sentido, a recorrente alegou que, se o “Relatório DCPISCOF COMPRAS” não contemplava os créditos relativos à conta contábil “400101 - Mat Embalagem - Comercio - Compras”, já se encontrava evidenciado o erro na autuação fiscal no valor de R\$ 5.834.305,48, referente ao somatório dos créditos da citada conta no ano de 2011.

O motivo da glosa do referido material de embalagem foi que ele estava relacionado no demonstrativo sintético de apuração dos créditos (“Demonstrativo de Apuração do PIS COFINS 2011”), mas não constava relacionados no demonstrativo analítico das compras (“Relatório DCPISCOF COMPRAS”), para reverter a glosa a recorrente deveria ter apresentado a relação dos materiais de embalagem adquiridos no período, contendo os dados necessários para a identificação dos referidos produtos, o que não fora feito. Portanto, deve ser mantida a glosa integral dos créditos apurados sobre esses materiais, conforme determinado pela fiscalização.

Em seguida, após esclarecer que o “Relatório DCPISCOF COMPRAS” assim como o “Relatório FIS990”, apresentado com a impugnação, não foram concebidos para evidenciar alguns eventos, tais como ajustes manuais e ajustes extemporâneos de créditos, a recorrente alegou que, nos meses de abril, maio, julho e agosto, ocorreu um ajuste extemporâneo de créditos, com vistas a adequação à legislação de informática, decorrente dos efeitos da MP do bem, ou seja, a MP 252/2005. E que por erro no sistema, esses itens de informática foram cadastrados como alíquota zero na saída e sem apropriação de crédito na entrada. Entretanto, apesar incidir alíquota zero na saída, a aquisição de tais itens asseguravam crédito na entrada. “Assim, naqueles meses (abril - R\$ 13.906.756,51, maio - R\$

25.712.203,53, julho - R\$ 4.029.196,56 e agosto - R\$ 1.020.300,00), a Recorrente efetuou ajustes que os Relatórios não foram parametrizados para evidenciar.”

Além de não citar o preceito legal da MP 252/2005, que lhe assegurava o direito de apropriar créditos sobre a aquisição de material de informática, a recorrente não trouxe qualquer documento comprobatório dos valores das aquisições citadas. Assim, ainda que fosse permitida a apropriação de tais créditos extemporâneos, o que se admite apenas para argumentar, necessariamente a recorrente deveria ter apresentado a relação dos referidos produtos, acompanhado da menção e/ou da apresentação da documentação contábil e fiscal hábil e idôneo, necessária a comprovação da regular aquisição dos citados bens, o que não feito na fase processual adequada, ou seja, na fase impugnatória, e também na presente fase recursal. E não poderá mais ser feito, em face da preclusão determinada no art. 16, § 4º, do Decreto 70.235/1972. Dessa forma, devem ser mantida a glosa dos créditos calculados sobre os referidos valores.

Por fim, a recorrente alegou que, nos meses de outubro a dezembro, havia efetuado outro ajuste, dessa feita para adequar os créditos indevidos que inicialmente tomara “no momento da entrada de iogurtes e bebidas lácteas, e massas.” Segundo a recorrente, nos citados “meses (outubro - R\$ (2.896.764,81), novembro - R\$ (406.898,70), dezembro - (R\$ 463.967,88) efetuara ajustes que também não foram evidenciados em ambos os relatórios.

Com base nos demonstrativos dos referidos meses (fls. 3929/3934) não é possível confirmar os valores informados pela recorrente, vez que não foi apresentado qualquer elemento probatório que confirmasse a aquisição dos produtos discriminados no citado demonstrativo. Aliás, sequer a recorrente apresentou as razões para realização dos referidos ajustes.

Por fim, a recorrente defendeu a correção da base de cálculo por ela utilizada e pugnou "pela demonstração de maneira sucinta, através dos documentos juntados, bem como em eventual diligência, que a base de cálculo utilizada pela fiscalização se mostra inteiramente incorreta". Ainda sobre à questão probatória em comento, nos pedidos finais, a recorrente reiterou "o pedido de perícia ou diligência, nos termos pretendidos na impugnação."

Cabe esclarecer que, diferentemente do asseverado pela recorrente, na impugnação ela não fez pedido de perícia ou diligência, mas apenas colocou-se ao inteiro dispor do Colegiado julgador de primeiro grau "para apresentar, em eventual perícia ou diligência que seja designada, os documentos e outros subsídios necessários à apuração da (im)procedência do lançamento."

Além disso, sabe-se que, no âmbito do processo administrativo fiscal, o protesto genérico para posterior "produção de todos os meios de prova em direito admitidos", embora de praxe na jurisdição cível, não tem o mesmo efeito, ante a existência do princípio da concentração da prova na fase impugnatória ou de manifestação de inconformidade, conforme o tipo de processo.

E em se tratando de prova documental, como no caso em tela, ela deve ser apresentada com a peça impugnatória, conforme determina o art. 15<sup>2</sup> do Decreto 70.235/1972. Nesse sentido, excepcionalmente, o § 4º do art. 16<sup>3</sup> do citado diploma legal, acrescido pelo art.

---

<sup>2</sup> "Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência."

<sup>3</sup> "Art. 16 [...]"

67 da Lei nº 9.532/1997, permite ao impugnante apresentar provas documentais em momento processual posterior, porém, somente quando demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, ou quando se refira a fato ou a direito superveniente ou, ainda, se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Assim, na seara do processo administrativo fiscal, o momento para apresentação de provas é o predeterminado pelos citados preceitos legais, que também especifica as hipóteses em que elas poderão ser admitidas extemporaneamente, independentemente de prévio protesto. Sendo o caso de obtenção de provas por meio de diligências ou perícias, essas providências devem ser expressamente solicitadas na impugnação, especificando-se o seu objeto, sendo exigido ainda o atendimento dos requisitos previstos no art. 16<sup>4</sup>, IV, do Decreto 70.235/1972. E se não atendido tais requisitos, determina o § 1º do citado art. 16<sup>5</sup>, que deve ser considerado não formulado pedido de diligência ou perícia, quando desatendidas tais exigências.<sup>6</sup>

No caso, o pedido de diligência ou perícia formulado, inequivocamente, não atende os requisitos do citado inciso IV do art. 16 do Decreto 70.235/1972, condição que se demonstra suficiente para o seu indeferimento, nos termos do § 1º do citado artigo e por se tratar de matéria preclusa.

Além disso, como não foi colacionado aos autos, na fase processual adequada, segundo determina do art. 16, III, do Decreto 70.235/1972, os documentos contábeis e fiscais necessários à comprovação da questionada diferença das compras apuradas pela fiscalização, a realização de diligência, e muito menos de perícia técnica, para fim de análise do novo demonstrativo apresentado pela recorrente, por razão óbvia, não se revela necessária e, portanto, prescindível. Assim, com base no *caput* do art. 18 do citado Decreto, propugna-se pelo seu indeferimento.

Por todas essas razões, deve ser mantida na íntegra as glosas dos créditos calculados sobre os valores das compras/aquisições não comprovadas.

### **Do erro na apuração da multa aplicada**

Em relação a esse ponto, por se revelarem demasiadamente genéricas as alegações da recorrente, passa-se a transcrevê-las, para conhecimento dos demais integrantes do Colegiado:

---

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos."

<sup>4</sup> "Art. 16 – [...]"

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito."

<sup>5</sup> "Art. 16 – [...]"

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)"

<sup>6</sup> Decreto nº 70.235/72, art. 16 – [...] § 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

*Por isso é que é necessária a individualização da pena, em obediência, repise-se, aos princípios da proporcionalidade e da isonomia. E não existindo na Lei 9.430/96 elementos para tanto, essa individualização deve ser feita de acordo com a equidade, tal como dispõe o art. 108, IV, c/c art. 112, ambos do CTN. E, no caso, a equidade impõe que, havendo dúvida razoável, seja excluída a responsabilidade (numa espécie de anistia).*

*Não se diga, de outro lado, que o julgador administrativo não pode deixar de aplicar a lei que define a multa em 75%, porque não é isso o que se pretende. O que se quer é a aplicação conjunta daquele dispositivo com os arts. 108, V, e 112, ambos do CTN c/c art. 5º, XLVI, da Constituição Federal, [...].*

De toda sorte, o que a recorrente pretende é que esse Colegiado afaste a multa de ofício aplicada. Porém, sabidamente, na esfera administrativa de julgamento, por expressa determinação do art. 26-A do Decreto 70.235/1972, a autoridade julgadora não pode afastar a aplicação de lei vigente e em plena eficácia, por razões de isonomia, equidade ou outra razão altruísta qualquer.

Em face dessa limitação, tendo em conta o disposto no art. 136 do CTN e uma vez comprovado nos autos a falta de pagamento ou recolhimento das contribuições lançadas, indubitavelmente, a infração descrita no art. 44, I, da Lei 9.430/1996 encontra-se devidamente configurada, logo, deve ser mantida a cobrança da multa de ofício aplicada.

### **Da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício aplicada**

Enfim, a recorrente alegou que a legislação somente autorizava a incidência de multa e juros sobre o valor atualizado do tributo ou da contribuição, mas não autoriza, como pretende o Fisco, o cálculo dos juros sobre o valor da multa de ofício aplicada.

A matéria já é de conhecimento do Colegiado e já foi objeto de análise anterior por este Conselheiro, em que esposado o entendimento que os juros moratórios, calculados com base na variação da taxa Selic, incidem tanto sobre o débitos tributários quanto sobre a multa de ofício lançada.

A incidência sobre os tributos e contribuições administrados pela RFB dá-se forma direta, nos termos do artigo 61, § 3º, da Lei 9.430/1996, a seguir transcrito:

*Art. 61. Os débitos para com a União, **decorrentes de tributos e contribuições** administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

(...).

*§ 3º **Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.** (destacou-se)*

Da mesma forma, há expressa previsão legal para cobrança de juros moratórios, calculado com base na variação da taxa Selic, sobre os valores das multas aplicadas isoladamente, segundo determinação do art. 43 da Lei 9.430/1996, a seguir reproduzido:

*Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.*

*Parágrafo único. **Sobre o crédito constituído na forma deste artigo**, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

Ora, se os preceitos legais anteriormente transcritos pertencem ao mesmo diploma legal, resta evidenciado que o legislador, deliberada e intencionalmente, conferiu tratamento distinto para ambas as situações, mas com o objetivo de conferir tratamento isonômico para as duas situações.

E a razão da específica previsão legal para a cobrança dos juros de mora sobre a multa isolada revela-se óbvia. Entretanto, não havia necessidade de determinação legal específica para a multa de ofício calculada sobre o valor do tributo lançado, pois, se a multa de ofício incide sobre o valor do tributo devido, acrescido dos juros moratórios, logo, na data do pagamento, tal gravame, automaticamente, também integrará o valor da multa de ofício proporcional. Dito de outra forma, não são os juros moratórios que incidem sobre a multa de ofício nesta hipótese, mas sim a multa de ofício que incide sobre o crédito tributário acrescido de juros moratórios.

Logo, por força dessa característica, o valor dos juros moratórios sempre comporá o valor da multa proporcional ou de ofício, calculada sobre a “totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento”, nos termos do art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996.

No mesmo sentido, o entendimento explicitado nos enunciados das ementas dos julgados das 1ª e 3ª Turmas da CSRF, que seguem transcritos:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Período de apuração: 01/04/2000 a 30/06/2000*

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.*

*O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento. (CSRF, 3ª Turma, Processo nº 10835.001034/0016, Sessão de 15/08/2013, Acórdão nº 9303-002400. Relator Joel Miyazaki).*

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO*

*As multas de ofício que não forem recolhidas dentro dos prazos legais previstos, estão sujeitas à incidência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento*

*e de um por cento no mês do pagamento. (CSRF, 1ª Turma, Processo nº 13839.001516/200664, Sessão de 15/05/2013, Acórdão nº 9101-001657. Relator designado Valmir Sandri)*

Esse também é o entendimento das Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ, conforme explicitado no julgamento do AgRg no REsp 1335688/PR, cujo enunciado da ementa segue transcrito:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.*

*1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.*

*2. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1335688/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/2012, DJe 10/12/2012) - (grifos não originais)*

Por todas essas razões, fica demonstrado que os juros moratórios incidem diretamente sobre o valor da multa isolada e indiretamente sobre o valor da multa de ofício, calculada proporcionalmente ao valor do tributo lançado. Portanto, em qualquer das hipóteses os juros moratórios são devidos.

### **Da Conclusão**

Por todo o exposto, vota-se por rejeitar a preliminar de nulidade da decisão recorrida e, no mérito, por negar provimento ao recurso voluntário.

*(assinado digitalmente)*

José Fernandes do Nascimento