



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10976.720030/2019-81
ACÓRDÃO	3201-013.026 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PACALUZ COMERCIO E LOGISTICA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2015

PRELIMINAR. AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Tendo sido o Auto de Infração lavrado segundo os requisitos estipulados no art. 10 do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, e não incorrendo em nenhuma das causas de nulidade dispostas no art. 59 do mesmo diploma legal, encontra-se válido e eficaz. Estando a descrição dos fatos corretamente narrada no Auto de Infração e ficando evidente, nos autos, que o sujeito passivo compreendeu perfeitamente do que era acusado e exerceu plenamente seu direito à Ampla Defesa e ao Contraditório, não ocorre vício no procedimento administrativo.

MULTA. VIOLAÇÃO DE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. ANÁLISE. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF 2.

A discussão quanto ao efeito confiscatório de multa legalmente prevista, assim como ofensa ao princípio da proporcionalidade, implicaria controle de constitucionalidade, o que é vedado a este Conselho. Observância da Súmula CARF nº 02.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2015

EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. POSSIBILIDADE.

O ICMS – Substituição Tributária (ICMS-ST) apurado e recolhido pelo fornecedor substituto tributário, cujo valor compõe o custo das mercadorias por ele vendidas, deve ser excluído da base de cálculo das contribuições devidas pelo substituído tributário ao revender as mesmas mercadorias, em observância da regra fixada em recursos repetitivos pelo Superior Tribunal de Justiça (Tema Repetitivo nº 1.125).

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2015

EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. POSSIBILIDADE.

O ICMS – Substituição Tributária (ICMS-ST) apurado e recolhido pelo fornecedor substituto tributário, cujo valor compõe o custo das mercadorias por ele vendidas, deve ser excluído da base de cálculo das contribuições devidas pelo substituído tributário ao revender as mesmas mercadorias, em observância da regra fixada em recursos repetitivos pelo Superior Tribunal de Justiça (Tema Repetitivo nº 1.125).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte do Recurso Voluntário, por se referir a argumentos de afronta a princípios constitucionais, e, na parte conhecida, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em lhe dar parcial provimento para excluir o ICMS-ST apurado e recolhido pelo fornecedor substituto tributário, mas desde que devidamente comprovadas as respectivas operações.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow – Relator

Assinado Digitalmente

Helcio Lafeta Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Fabiana Francisco, Flavia Sales Campos Vale, Marcelo Enk de Aguiar, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Helcio Lafeta Reis (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão preferida pela DRJ que julgou improcedente a Impugnação, mantendo o crédito tributário.

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

Trata-se de impugnação apresentada contra os lançamentos tributários da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), com fatos geradores mensais ocorridos no ano de 2015, perfazendo o crédito tributário no montante de R\$ 2.389.255,61, já computados a multa de ofício (75%) e os juros moratórios (taxa Selic).

De acordo com a descrição dos fatos contida nos Autos de Infração (AIs) e no Termo de Verificação Fiscal (TVF), o contribuinte incorreu na infração de descontar crédito indevidamente, na apuração não-cumulativa das contribuições, sobre o valor do ICMS Substituição Tributária, contrariando o inciso II do §6º do art. 26 da Instrução Normativa RFB nº 594/2005.

Cientificado pessoalmente da pretensão fiscal em 30/10/2019, o contribuinte apresentou impugnação em 28/11/2019, sustentando que os autos de infração não merecem prosperar pelas seguintes razões, assim resumidas pelo reclamante:

DA ILEGALIDADE DO LANÇAMENTO - INEXISTÊNCIA DE MOTIVAÇÃO – AUSÊNCIA DE SUPORTE LEGAL(...)As conclusões a respeito da impossibilidade de creditamento dos valores de ICMS-ST constante das compras feitas pela Impugnante em que ela figura na qualidade de substituída são embasadas unicamente na normativa acima.

Inicialmente, é de se dizer que um ato normativo expedido pela autoridade administrativa, considerado isoladamente, sem que haja uma lei correspondente de modo a referendar as suas disposições, não se mostra válido para limitar direito do contribuinte.

O direito da Impugnante ao creditamento de que trata o regime não cumulativo das contribuições, advém das previsões contidas nos artigos arts. 3º, I, § 3º, II e III, com redação idêntica nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, in verbis:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

(...)§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País; II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;”(...)Dessa forma, para as contribuições em questão diferentemente dos impostos, “a concessão do crédito fiscal não impõe nenhuma vinculação com o 'quantum' recolhido nas etapas anteriores”, sendo “[...] absolutamente irrelevante que o fornecedor esteja sujeito ao regime jurídico do lucro presumido, adote a disciplina legal do SIMPLES ou suas operações sejam isenta.”¹ Conclui-se, portanto, que os créditos a serem abatidos em atenção a sistemática da não

cumulatividade nas contribuições são aqueles previstos em lei, independentemente de qualquer circunstância em relação a etapa anterior.

Em relação à sistemática da substituição tributária no âmbito do ICMS, conforme é sabido, o contribuinte substituto e o substituído não são dois sujeitos passivos da mesma relação jurídica, pois a lei que estabelece a substituição tributária retira do polo passivo o substituído (ora Impugnante) e coloca o substituto. Portanto, na substituição tributária, o contribuinte substituído fica liberado, em âmbito de lançamento por homologação, do cumprimento da obrigação principal de calcular e recolher o tributo na saída da mercadoria de seu estabelecimento.

Dessarte, a repercussão econômica onerosa do recolhimento antecipado do ICMS-ST, pelo substituto, é assimilada pelo substituído imediato na cadeia quando da aquisição do bem, a quem, todavia, não será facultado gerar crédito na saída da mercadoria (venda), devendo emitir a nota fiscal sem destaque do imposto estadual, tornando o tributo, nesse contexto, irrecuperável na escrita fiscal, critério definidor adotado pela legislação, conforme apontado.

Por outro lado, a ora Impugnante, aqui vista como substituída, não tem direito à apropriação de qualquer crédito do imposto. O ICMS-ST que lhe é retido pelo contribuinte substituto e não entra no mecanismo de compensação entre débitos e créditos na sistemática da não cumulatividade.

Dessa forma, o valor do ICMS-ST “retido” pelos fornecedores da ora Impugnante(substitutos tributários), integra o próprio preço das mercadorias adquiridas para revenda, caracterizando-se como custo da operação, o que enquadra a presente hipótese à previsão do §3º, inciso II, do artigo 3ºsupra.

Contudo, o ato normativo busca um entendimento diverso, ao consignar que: “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.”(...)Dessa forma, o ato normativo indicado isoladamente, como ocorreu no presente caso, não possui legitimidade para fazer valer a glosa, pois somente uma lei em sentido formal e material poderia o fazê-lo, em atenção à regra do art. 97, II, c/c §1º do CTN.

(...)Veja-se que ao dispor no sentido de que “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” o ato normativo se arvora em um conceito definido em lei, qual seja, custo das mercadorias, conforme se extrai da norma do artigo 14 do Decreto-Lei 1.598, de 1977: (...)No caso do ICMS a impossibilidade de recuperação pelo contribuinte substituído é princípio que norteia toda a sistemática de exigência desse tributo pelos cânones da substituição tributária. Onde há crédito de ICMS não há substituição tributária desse imposto, e vice-versa, de maneira que, nas operações de entradas e saídas de mercadorias promovidas pelo contribuinte substituído não há que se falar em débitos ou créditos de ICMS. Para o contribuinte substituído, o ICMS da substituição tributária não é antecipação de imposto que viesse a ser devido em

operação subsequente, é imposto definitivo, não recuperável. Na substituição tributária, o ICMS-ST é, pois, irrecuperável dentro da sistemática de encontro de créditos e débitos na escrituração fiscal do contribuinte substituído.

(...) conforme se verifica na Solução de Consulta n 60 de 17 de agosto de 2012, que prevê taxativamente que o ICMS-ST integra o custo de aquisição das mercadorias para revenda:

MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 60 de 17 de Agosto de 2012 ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ EMENTA: ICMS-SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONTABILIZAÇÃO. O valor referente ao ICMS-Substituição tributária, retido pelo fornecedor do contribuinte substituído nos termos da legislação estadual, integra o custo de aquisição das respectivas mercadorias, visto que não é recuperável por este último, pelo que não pode ser contabilizado diretamente à conta de despesas tributárias, sob pena de redução indevida do lucro real correspondente ao período base em que as citadas mercadorias não sejam vendidas.

(...)

O lançamento que se apoia em ato normativo ilegal e ilegítimo, que tem por objetivo alterar a definição o conteúdo e o alcance dos conceitos de custo estabelecidos pela legislação. Dessa forma não pode prosperar, devendo ser reconhecida sua insubsistência, com a consequente declaração de impossibilidade de produção de efeitos da Instrução Normativa SRF nº 594, de 26 de dezembro de 2005, sobretudo a previsão contida em seu artigo 26, §6º.

DA APLICAÇÃO RETROATIVA DA INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1.911, DE 11 DE OUTUBRO DE 2019 - EXEGESE DO ART. 106 DO CTN Conforme já visto, o auto de infração é motivado única e exclusivamente na disposição contida no art. 26, §6, da Instrução Normativa SRF nº 594, de 26 de dezembro de 2005. Ocorre que com a edição da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019, normativa referida no auto foi integralmente revogada, conforme se verifica pelo art. 765, XV da IN 1.911/19.

Com a revogação da normativa que embasou o auto aquela interpretação não mais se sustenta, na medida em que não foi mantida na IN 1.911/19. Não há nenhum dispositivo semelhante, mesmo porque incabível, que afirme a impossibilidade de se considerar o ICMS-ST (quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário) como integrante do custo de aquisição das mercadorias para revenda.

A única disposição que se aproxima da antiga redação do art. 26, §6º, da Instrução Normativa SRF nº 594, está prevista no atual artigo 26, §4, porém, que trata da base de cálculo das contribuições, sem qualquer ligação com o reconhecimento dos valores para fins de creditamento conforme se observa: (...)Já em relação à composição dos créditos decorrentes da aquisição de bens para revenda, são tratados no artigo 169 e seguintes, sem qualquer menção a previsão anterior no

sentido de se tentar caracterizar conduta irregular a inclusão dos valores do ICMS-ST como custo de aquisição. O caput do artigo 169 trata de forma ampla dos “valores das aquisições, efetuadas no mês, de bens para revenda”, sendo que as únicas ressalvas estão previstas no artigo 170 que nada dispõe sobre impossibilidade de considerar o ICMS-ST para fins de composição do custo de aquisição.

(...)Assim, no presente caso considerou-se como infração cometida pela ora Impugnante o fato de incluir os valores de ICMS-ST na composição dos custos de aquisição para fins de creditamento das contribuições. A partir da vigência da IN 1.911/19, tal conduta não pode ser considerada como infração a legislação tributária, por ausência de previsão normativa.

Dessa forma, há atração direta da regra do artigo 106, inciso II, aliena “a” e “b” do CTN, (...)DA LEGITIMIDADE DA INCLUSÃO DO ICMS-ST PARA O CÁLCULO DE CREDITAMENTO DO PIS E DA COFINS – PRECEDENTE DO STJ

Definido que o conceito de que o ICMS-ST integra o custo da mercadoria, de forma a ser tributo definitivo e irrecuperável ao substituído, conforme exhaustivamente exposto acima, tem-se certo que o importe do ICMS-ST deve integrar a base para os cálculos do creditamento de Pis e Cofins não cumulativos.

Não é outro o posicionamento da primeira turma do STJ, que recentemente elucidou a questão de forma exemplar conforme magistralmente explanado no voto vencedor da e. Ministra Regina Helena Costa, cite-se trecho in verbis:

(...) Isso considerado, forçoso reconhecer que a Recorrente faz jus aos créditos da contribuição ao Pis e da Cofins pretendidos, quer porque independem da incidência de tais contribuições sobre o montante do ICMS-ST recolhido pelo substituto na etapa anterior, quer porque o valor do imposto estadual antecipado caracteriza custo de aquisição.”(STJ –Primeira Turma - RESP 1.428.247/RS - Relatora para o Acórdão Ministra Regina Helena Costa - publicado DJE em 29-10-2019)DO CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA DE OFÍCIO ISOLADA(...)Desse modo, a penalidade em voga, no montante de 75% DO VALOR DO PRINCIPAL, é absolutamente injusta, posto que acaba por retirar do contribuinte a sua capacidade de sustento e desenvolvimento.

Ora, nem mesmo a finalidade educativa da penalidade e de repressão à prática da infração a justificam in casu, eis que extravasa o campo da mera repressão, para representar uma dilapidação do patrimônio da “Impugnante”, em flagrante vulneração ao art. 150, IV, da Constituição Federal, precipuamente se sopesado o pagamento a maior dos tributos federais, a inexistência de lesão efetiva ao Erário e a ausência de má-fé e dolo por parte do “responsável tributário”.

(...)DO PRINCÍPIO DA RESERVA LEGAL E DO PRINCÍPIO IN DUBIO PRO CONTRIBUINTE De todo o exposto restou flagrante a descaracterização da suposta infração apontada e que o n. Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil olvidou por completo o Princípio da Reserva de Lei Formal, que institui que toda conduta

da Administração Fiscal terá fundamento positivo na Lei, pressuposto indispensável de toda a atividade administrativa, ex vi do inciso II, do art. 5º, da Constituição Federal, verbis: "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei."

Significa que não poderia o Auto de Infração obstar ao do Contribuinte o a inclusão do ICMS-ST nos créditos do Pis e da Cofins. É, pois, ilegítimo e abusivo o feito fiscal.

(...)

A decisão recorrida julgou improcedente a Impugnação, mantendo o crédito tributário, conforme ementa do Acórdão nº 103-007.149 – 5ª TURMA/DRJ03 que apresentou o seguinte resultado:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2015

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPOSSIBILIDADE

O ICMS substituição tributária (ICMS-ST) não constitui custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído na operação de saída da mercadoria, de modo que, sobre a respectiva parcela, não há previsão de apuração de créditos da contribuição para fins de desconto da contribuição devida calculada no regime da não-cumulatividade.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2015

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPOSSIBILIDADE

O ICMS substituição tributária (ICMS-ST) não constitui custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído na operação de saída da mercadoria, de modo que, sobre a respectiva parcela, não há previsão de apuração de créditos da contribuição para fins de desconto da contribuição devida calculada no regime da não-cumulatividade.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2015

MULTA DE OFÍCIO. EFEITO CONFISCATÓRIO.

Atentando para a ordem numérica dos percentuais considerados confiscatórios pela Corte Suprema, é possível concluir que a multa nº percentual de 75% não se insere nessa qualificação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O Recurso Voluntário da Recorrente foi interposto de forma tempestiva, reproduzindo os argumentos apresentados em sede de impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow**, Relator

O recurso é tempestivo, atende os demais requisitos de admissibilidade e dele se toma conhecimento.

Das preliminares

A Recorrente posterga em sede preliminar a nulidade do auto de infração sob as alegações de vícios insanáveis, em síntese por impedir o direito ao creditamento e pela não exclusão do ICMS-ST da base de cálculo do PIS/COFINS.

Em sede de processo administrativo fiscal as nulidades estão previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, ao passo que o artigo seguinte, traz as hipóteses de outras irregularidades, passíveis de serem sanadas, e que não acarretam nulidade do auto de infração, senão vejamos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas nº artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

O Auto de Infração foi lavrado por autoridade competente, contém a descrição dos fatos, acompanhada da capitulação legal, e cumpriu com todos os requisitos insculpidos no artigo 10 do Decreto nº 70.235/1972, observando estritamente o disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN), não se cogitando tampouco, a hipótese de nulidade do Auto de Infração, além disso a discussão sobre a exclusão do ICMS-ST deverá ser discutida no mérito e não como possível nulidade.

Do mérito

A recorrente alega que o ICMS-ST não poderia ser incluído na base de cálculo do PIS/COFINS, porém o entendimento da fiscalização era o adotado pela Segunda Turma do STJ (por exemplo, no REsp 1.898.511/SC, do Rel. Min. Mauro Campbell Marques), pelo qual o ICMS-ST não pode ser excluído da base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS devidos pelo substituído simplesmente porque jamais esteve formalmente incluído nessa mesma base de cálculo.

Porém, a questão se resolveu de forma diversa.

Referida matéria foi objeto de decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do Recurso Especial (REsp) nº 1.958.265, submetido à sistemática dos recursos repetitivos e já transitado em julgado (Tema Repetitivo nº 1.125), de observância obrigatória por parte deste colegiado, cuja ementa assim dispõe:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. ICMS-ST. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA. SUBSTITUÍDO. CONTRIBUIÇÃO AO PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO.

1. **O Supremo Tribunal Federal decidiu**, em caráter definitivo, por meio de precedente vinculante, que os conceitos de faturamento e receita, contidos no art. 195, I, "b", da Constituição Federal, para fins de incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS, não albergam o ICMS (RE 574.706/PR, Rel. Ministra CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017, DJe 02/10/2017), firmando a seguinte tese da repercussão geral: **"O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS"** (Tema 69).

2. No tocante ao ICMS-ST, contudo, a Suprema Corte, nos autos do RE 1.258.842/RS, reconheceu a ausência de repercussão geral: "É infraconstitucional, a ela se aplicando os efeitos da ausência de repercussão geral, a controvérsia relativa à inclusão do montante correspondente ao ICMS destacado nas notas fiscais ou recolhido antecipadamente pelo substituto em regime de substituição tributária progressiva na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS" (Tema 1.098).

3. **O regime de substituição tributária** – que concentra, em regra, em um único contribuinte o dever de pagar pela integralidade do tributo devido pelos demais integrantes da cadeia produtiva – constitui mecanismo especial de arrecadação destinado a conferir, sobretudo, maior eficiência ao procedimento de fiscalização, **não configurando incentivo ou benefício fiscal**, tampouco implicando aumento ou diminuição da carga tributária.

4. **O substituído é quem pratica o fato gerador do ICMS-ST, ao transmitir a titularidade da mercadoria, de forma onerosa**, sendo que, por uma questão de praticidade contida na norma jurídica, a obrigação tributária recai sobre o substituto que, na qualidade de responsável, antecipa o pagamento do tributo, adotando técnicas previamente estabelecidas na lei para presumir a base de cálculo.

5. Os contribuintes (substituídos ou não) ocupam posições jurídicas idênticas quanto à submissão à tributação pelo ICMS, sendo certo que a distinção entre eles encontra-se tão somente no mecanismo especial de recolhimento, de modo que é incabível qualquer entendimento que contemple majoração de carga tributária ao substituído tributário tão somente em razão dessa peculiaridade na forma de operacionalizar a cobrança do tributo.

6. A interpretação do disposto nos arts. 1º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 e 12 do Decreto-Lei n. 1.598/1977, realizada especialmente à luz dos princípios da igualdade tributária, da capacidade contributiva e da livre concorrência e da tese fixada em repercussão geral (Tema 69 do STF), conduz ao entendimento de que **devem ser excluídos os valores correspondentes ao ICMS-ST destacado da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS devidas pelo substituído no regime de substituição progressiva.**

7. Diante da circunstância de que a submissão ao regime de substituição depende de lei estadual, a indevida distinção entre ICMS regular e ICMS-ST na composição da base de cálculo das contribuições em tela concederia aos Estados e ao Distrito Federal a possibilidade de invadir a competência tributária da União, comprometendo o pacto federativo, ao tempo que representaria espécie de isenção heterônoma.

8. Para os fins previstos no art. 1.036 do CPC/2015, **fixa-se a seguinte tese: "O ICMS-ST não compõe a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, devidas pelo contribuinte substituído no regime de substituição tributária progressiva."**

9. Recurso especial desprovido.

(gn).

Dessa forma, são cabíveis os ajustes efetuados pelo recorrente para excluir o ICMS-ST da sua base de cálculo.

Considerando a decisão vinculante supra, vota-se aqui por acolher a defesa do Recorrente no sentido de se **excluir da base de cálculo das contribuições por ele devidas, na condição de substituído tributário, o ICMS-ST apurado e recolhido pelo fornecedor substituto tributário, mas desde que devidamente comprovadas as respectivas operações**, pois o ônus da prova compete a quem alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento.

Do efeito confiscatório da multa

Neste tópico, a recorrente sustenta que, não havendo conduta ilícita, descabe a imposição da multa de 75% (setenta e cinco por cento); e, que a multa no percentual lançado assume o caráter arrecadatário e confiscatório, desrespeitando o princípio constitucional do não confisco.

Conforme já exposto no presente voto, não cabe a este Colegiado invocar a proporcionalidade, a razoabilidade, o não confisco, ou qualquer outro princípio, para afastar a aplicação de lei tributária válida e vigente, na medida em que isso significaria nítida declaração, *incidenter tantum*, de inconstitucionalidade desta norma.

Assim, estando previsto na lei, no caso, no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, a hipótese de aplicação da multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, não pode este colegiado admitir a não aplicação ou a redução da penalidade prevista, uma vez que se estaria afastando a aplicação da lei, com base nos princípios supra mencionados.

Ademais, a lei não prevê qualquer hipótese de redução da multa em razão de circunstâncias de fato, da situação do contribuinte e de sua atividade, estabelecendo uma aplicação neutra da multa em todas as hipóteses de ausência de lançamento ou recolhimento do imposto.

Diante disto, voto por não conhecer do recurso em relação aos argumentos de afastamento da multa de ofício por afronta a princípios constitucionais.

Da conclusão

Diante do exposto voto em não conhecer de parte do Recurso Voluntário, por se referir a argumentos de afronta a princípios constitucionais, e, na parte conhecida, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em lhe dar parcial provimento para excluir o ICMS-ST apurado e recolhido pelo fornecedor substituto tributário, mas desde que devidamente comprovadas as respectivas operações.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow