



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.720799/2023-11
ACÓRDÃO	3201-012.169 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ATACADAO S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: **Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL**

Exercício: 2019

NULIDADE. INEXISTÊNCIA

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

INSUMO. INEXISTÊNCIA. ATIVIDADE COMERCIAL.

Para fins de apuração de créditos da contribuição, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda. O conceito de insumo, definido pelo STJ no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR está vinculado à atividade de prestação de serviço e à fabricação ou produção de bens, de modo a inexistir insumo na atividade comercial.

NÃO CUMULATIVIDADE CRÉDITOS. ICMS-ST. POSSIBILIDADE.

O ICMS-ST destacado nas notas fiscais de compra pelos fornecedores compõe o custo de aquisição das mercadorias por se tratar de tributo não recuperável.

BONIFICAÇÃO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE.

Os montantes recebidos em decorrência das vantagens para o atingimento de determinadas condições que não reduzem o valor das notas fiscais de venda e que se efetivam em momento posterior a sua emissão não configuram descontos incondicionais ou redutores de preço e sim receita do adquirente, porquanto estão sujeitos à tributação da Cofins.

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA

Decorrendo a exigência da multa de ofício aplicada conforme expressa determinação legal.

PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE, PROPORCIONALIDADE E VEDAÇÃO AO CONFISCO. LEGALIDADE ESTRITA. ATIVIDADE ADMINISTRATIVA VINCULADA.

Não cumpre ao CARF, mormente em se tratando de atividade administrativa plenamente vinculada, discutir em sede de recurso administrativo matéria constitucional, como os critérios da proporcionalidade e da razoabilidade, a fim de dispensar ou reduzir penalidades.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para cancelar a parcela dos autos de infração correspondente ao ICMS-ST destacado pelos fornecedores nas notas fiscais de compra, vencido o conselheiro Hécio Lafeté Reis (Presidente), que negava provimento.

Assinado Digitalmente

Flávia Sales Campos Vale – Relator

Assinado Digitalmente

Hécio Lafeté Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Enk de Aguiar, Flávia Sales Campos Vale, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Hécio Lafeté Reis (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela 31ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ/08 que julgou improcedente a Impugnação apresentada pela Recorrente e manteve 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 dos autos de infração de créditos tributários de PIS/Pasep, fls. 1728 a 1736, e Cofins, fls. 1718 a 1726, dos períodos de apuração e valores a seguir relacionados, nos quais estão incluídos o principal (insuficiência de recolhimento das contribuições), multa de ofício de 75% e juros de mora lavrados.

(...)

A ciência deu-se, por meio do Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), elegido pela contribuinte, no dia 12/06/2023, fls. 1790 e a impugnação ocorreu no dia 07/07/2023 (18:26:06), fls. 1795 a 1869 (documentos anexos de fls. 1870 a 1969).

A atividade da contribuinte registrada no sistema CNPJ é “comércio varejista de mercadorias em geral como predominância de produtos alimentícios, hipermercados e supermercados”.

Previamente a esta fiscalização houve a análise pelo Serviço de Acompanhamento de Maiores Contribuinte (Semac) da 10ª RF das EFD(s)-Contribuições do período de apuração de 01/2019 a 12/2020 no qual se constatou que a atividade da contribuinte é de revenda de bens, que a contribuinte descontou das contribuições apuradas créditos relacionados a dispêndios a título de insumo além do seguinte:

(i) Aproveitou créditos relativos a serviços utilizados como insumos, na apuração do PIS e COFINS, mesmo tendo como atividade preponderante a revenda de bens;

(ii) Aproveitou créditos relativos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviço – Substituição Tributária (ICMS ST) na apuração do PIS e COFINS e

(iii) Auferiu receitas proveniente de acordos comerciais com fornecedores(bonificações) e os não tributou na apuração do PIS e COFINS.

O Semac informou à contribuinte o entendimento da Receita Federal do Brasil (RFB)de que para a atividade desenvolvida pela contribuinte somente é possível aproveitar crédito do inciso I e não do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002, ou seja, bens adquiridos para a revenda e não bens serviços como insumo na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens destinados à venda:

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: (destaques acrescidos)(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao

concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (destaques acrescidos)

Além disso, solicitou informação sobre o ajuizamento de medida judicial sobre a questão e acaso não houvesse que providenciasse a autorregularização mediante a retificação das obrigações acessórias (EFD-C e DCTF). A contribuinte respondeu negativamente e citou o seu entendimento de que teria direito aos créditos apurados e de que as bonificações não eram receitas tributáveis.

Ato contínuo, foi aberta a fiscalização destinada a verificar o cumprimento das obrigações tributárias relacionadas com a Contribuição para o PIS e a COFINS do período de 01/2019 a 12/2020 o qual desaguou nos autos de infração recorridos (Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal - Fiscalização (TDPF-F) nº 08.1.23.00-2022-00070-0, emitido em 10 de outubro de 2022, nos termos da Portaria RFB nº 6.478, de 29/12/2017).

As EFD-C do período de 01/2019 a 12/2020 apresentadas pela contribuinte foram as seguintes:

IDENTIFICAÇÃO EFD-CONTRIBUIÇÕES			
PERÍODO	SPED - IDENTIFICAÇÃO – NÚMERO HASH	ENTREGA	SITUAÇÃO
01/01/2019 a 31/01/2019	71526AF42D7AA08B5CBC8700AF90015ED4D774D3	27/03/2019	Original
01/02/2019 a 28/02/2019	AF5F4CD5668633F1FF63719D5D2884EAC34072F2	09/05/2019	Retificadora
01/03/2019 a 31/03/2019	656EC095C8FA54A3DA598EE06EF3E8E33B7CDD83	30/10/2019	Retificadora
01/04/2019 a 30/04/2019	038E19733C49023FA8438451E24685988ACCF2D2	30/10/2019	Retificadora
01/05/2019 a 31/05/2019	CDAEB97F3A47918D298F2CEDD9B630EDCB2D3344	30/10/2019	Retificadora
01/06/2019 a 30/06/2019	ED211A058C0C793B4618DDBDCE9E0A5DBE02B0E2	30/10/2019	Retificadora
01/07/2019 a 30/07/2019	2251004E2BDADB672506F9B73783033B89D184F7	12/09/2019	Original
01/08/2019 a 31/08/2019	8F902E211F6EFBFCBF905C7A8B87A1821CC8647	22/11/2019	Retificadora
01/09/2019 a 30/09/2019	198119C2AF84E6C8C44ACEFD533823EEF4AB8F1C	30/10/2019	Original
01/10/2019 a 31/10/2019	13B6341DF0FCB0B8409218F3222512C18F6CEE33	05/12/2019	Original
01/11/2019 a 30/11/2019	587F3F1C44D0BA491D7BD4CE2C60B7ECFA116A12	30/12/2019	Original
01/12/2019 a 31/12/2019	61039B789A5AA2A5D28DB7ED78060EC9A79F7CE6	14/02/2020	Original
01/01/2020 a 31/01/2020	5716D1FF8469312B3708304126E6C43F37BDD88	13/03/2020	Original
01/02/2020 a 28/02/2020	59FA86F497FC444040BE591EF104FFD4E0303456	13/04/2020	Original
01/03/2020 a 31/03/2020	E83C62D10DD2868EC87C96DD6972F79AF6018D7C	26/06/2020	Retificadora
01/04/2020 a 30/04/2020	40D300EEDE4D5652F83F1D576D2EBFD4D8FF0E9D	15/06/2020	Original
01/05/2020 a 31/05/2020	F257AEE2930F9FCB5E75D7D1DD2065EFE6FD20A8	01/07/2020	Original
01/06/2020 a 30/06/2020	CB5D856AF05CA61D2ED18BBACA52E7A0FB5C4C88	31/07/2020	Original
01/07/2020 a 30/07/2020	8428762508F655E90BF54CD25EA3CDDDD05B6810	04/09/2020	Original
01/08/2020 a 31/08/2020	38C64F4DFE5AD5371C9309BE95752F752BEED9AB	08/10/2020	Original
01/09/2020 a 30/09/2020	CEF0671BDF5997342F21131DF327021C9AB58E7E	10/11/2020	Original
01/10/2020 a 31/10/2020	AAB5830CD29B02145D623ECC28B4F95D0A393735	08/12/2020	Original
01/11/2020 a 30/11/2020	C1D26577D9FD167C0ABC4C9DB04B4B919E54887E	11/01/2021	Original
01/12/2020 a 31/12/2020	BA8EE273FB81A44175BED06194D581AE15BE1892	23/02/2021	Retificadora

Concluiu a autoridade fiscal que a fiscalizada descontou créditos relativos aquisição de serviços utilizados como insumo (arts. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003) e que esses artigos abrangem apenas as atividades de fabricação de produtos, produção de bens e prestação de serviços, distintamente da atividade exercida pela fiscalizada que é o comércio atacadista e varejista de mercadorias em geral, razão pela qual os respectivos créditos foram glosados, por falta de amparo legal.

As glosas incidiram sobre os valores escriturados em EFD-C, conforme o seguinte:

Periodo	BC PIS/COFINS	PIS (1,65 %)	COFINS (7,6 %)
01/2019	49.091.303,44	810.006,51	3.730.939,06
02/2019	95.381.900,67	1.573.801,36	7.249.024,45
03/2019	51.545.472,79	850.500,30	3.917.455,93
04/2019	52.571.508,09	867.429,88	3.995.434,61
05/2019	53.406.215,66	881.202,56	4.058.872,39
06/2019	359.060.239,00	5.924.493,94	27.288.578,16
07/2019	54.439.919,57	898.258,67	4.137.433,89
08/2019	53.708.445,92	886.189,36	4.081.841,89
09/2019	53.276.262,76	879.058,34	4.048.995,97
10/2019	53.816.840,69	887.977,87	4.090.079,89
11/2019	53.785.385,03	887.458,85	4.087.689,26
12/2019	62.012.676,49	1.023.209,16	4.712.963,41
01/2020	52.106.680,91	859.760,24	3.960.107,75
02/2020	52.043.699,54	858.721,04	3.955.321,17
03/2020	54.841.058,73	904.877,47	4.167.920,46
04/2020	53.292.688,32	879.329,36	4.050.244,31
05/2020	51.463.605,07	849.149,48	3.911.233,99
06/2020	54.633.474,07	901.452,32	4.152.144,03
07/2020	54.741.284,14	903.231,19	4.160.337,59
08/2020	55.677.677,31	918.681,68	4.231.503,48
09/2020	59.938.563,43	988.986,30	4.555.330,82
10/2020	61.896.212,10	1.021.287,50	4.704.112,12
11/2020	67.999.273,75	1.121.988,02	5.167.944,81
12/2020	120.679.077,55	1.991.204,78	9.171.609,89
Totais		28.568.256,17	131.587.119,34

Foram efetivadas glosas de valores relativos aos ICMS-ST que foram adicionados indevidamente, como ajustes, na apuração dos créditos do PIS e a COFINS, conforme resumo a seguir.

PERÍODO	COFINS	PIS
01/2019	1.583.241,11	343.729,98
02/2019	1.919.552,37	416.744,92
03/2019	2.042.653,02	443.470,72
04/2019	2.322.336,31	504.191,44
05/2019	0,00	0,00
06/2019	1.644.995,86	357.137,26
07/2019	2.586.565,62	561.557,01
08/2019	2.638.436,11	572.818,37
09/2019	2.005.134,02	435.325,15
10/2019	2.279.038,67	494.791,29
11/2019	2.359.060,83	512.164,52
12/2019	2.371.458,55	514.856,13
01/2020	1.597.543,72	346.835,15

02/2020	1.717.419,56	372.860,83
03/2020	2.256.866,86	489.977,67
04/2020	0,00	0,00
05/2020	1.942.722,20	421.775,21
06/2020	2.601.638,23	564.829,35
07/2020	2.366.908,42	513.868,28
08/2020	2.365.690,63	513.603,89
09/2020	2.402.613,50	521.620,04
10/2020	2.669.687,28	579.603,16
11/2020	2.329.130,96	505.666,59
12/2020	2.308.830,16	501.259,18

E lançou os valores a seguir transcritos relacionados com a omissão de receitas provenientes de bonificações por entender, de acordo com a legislação e a jurisprudência, que são receitas e devem ser tributadas na apuração do PIS/Pasep e Cofins:

PERÍODO	BC BONIFICAÇÕES	COFINS (7,6%)	PIS (1,65%)
01/2019	116.791.401,96	8.876.146,55	1.927.058,13
02/2019	105.179.998,85	7.993.679,91	1.735.469,98
03/2019	99.484.731,36	7.560.839,58	1.641.498,07
04/2019	246.796.270,90	18.756.516,59	4.072.138,47
05/2019	118.537.510,32	9.008.850,78	1.955.868,92
06/2019	109.255.161,79	8.303.392,30	1.802.710,17
07/2019	117.559.053,84	8.934.488,09	1.939.724,39
08/2019	128.190.929,58	9.742.510,65	2.115.150,34
09/2019	128.554.218,59	9.770.120,61	2.121.144,61
10/2019	140.066.976,24	10.645.090,19	2.311.105,11
11/2019	173.712.619,78	13.202.159,10	2.866.258,23
12/2019	141.372.256,42	10.744.291,49	2.332.642,23
01/2020	126.893.371,69	9.643.896,25	2.093.740,63
02/2020	126.717.796,44	9.630.552,53	2.090.843,64
03/2020	127.194.112,96	9.666.752,58	2.098.702,86
04/2020	127.424.650,13	9.684.273,41	2.102.506,73
05/2020	119.427.622,24	9.076.499,29	1.970.555,77
06/2020	202.160.049,11	15.364.163,73	3.335.640,81
07/2020	138.224.659,17	10.505.074,10	2.280.706,88
08/2020	142.431.987,00	10.824.831,01	2.350.127,79
09/2020	161.436.004,76	12.269.136,36	2.663.694,08
10/2020	160.734.404,69	12.215.814,76	2.652.117,68
11/2020	195.134.637,71	14.830.232,47	3.219.721,52
12/2020	175.602.677,64	13.345.803,50	2.897.444,18
Total		260.595.115,84	56.576.571,20

Diante das glosas e lançamentos realizados houve a necessidade de se reapurar o PIS/Pasep e Cofins o que resultou na insuficiência de recolhimentos e de valores a tributar, conforme quadro resumo a seguir:

Período	COFINS	PIS
04/2019	17.827.506,99	3.740.291,50
05/2019	27.068.027,43	5.873.073,88
06/2019	31.822.136,86	6.519.891,26
08/2019	7.152.526,40	1.544.080,27
09/2019	13.084.416,79	2.837.871,33
10/2019	6.637.026,31	1.437.055,33
11/2019	19.707.254,74	4.274.851,53
12/2019	30.803.913,94	6.642.998,89
01/2020	15.095.583,87	3.266.408,25
02/2020	17.895.699,90	3.878.098,02
03/2020	9.074.764,26	1.959.766,92
04/2020	64.175.663,28	13.920.655,88
05/2020	3.779.941,53	804.500,24
10/2020	11.432.294,86	2.419.629,96
11/2020	14.080.739,56	3.015.043,81
12/2020	27.497.946,17	5.937.377,43
Total	317.135.442,89	68.071.594,50

Em decorrência das glosas e tributações e da reapuração das contribuições houve alteração nos saldos de créditos acumulados para serem utilizados em períodos posteriores motivo pelo qual a autoridade fiscal intimou a contribuinte a zerar os saldos anteriores acumulados e reapurar as contribuições a partir de janeiro de 2021;

Ainda, em decorrência desta reapuração, os saldos dos créditos acumulados de PIS e COFINS para serem utilizados em períodos posteriores foram alterados. Em dezembro de 2020, o saldo da COFINS passou de 123.358.316,26 para 0,00 e o do PIS passou de 27.561.919,04 para 0,00.

Assim sendo, fica a contribuinte intimada a zerar os saldos anteriores acumulados de PIS e COFINS e reapurar as citadas Contribuições a partir de janeiro de 2021.

As informações relacionadas com as glosas e com os lançamentos supracitados encontram-se nos seguintes arquivos: “BLOCO F100 SERVIÇOS.xls”, fls. 1717, “TOTALIZAÇÃO DAS BONIFICAÇÕES.xls”, fls. 1727 e “DEMONSTRATIVO DE VALORES A TRIBUTAR ATACADA0.xlsx”, fls.

1737.

1 ALEGAÇÕES DA AUTORIDADE FISCAL

1.1 SERVIÇOS COMO INSUMO EM ATIVIDADE DE REVENDA DE BENS

A fiscalização constatou que a contribuinte descontou créditos de serviços utilizados como insumos na apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins no período de 01/2019 a 12/2020, ou seja, utilizou serviços como insumo em atividade preponderante de revenda de bens o que não é permitido pela legislação de regência.

Estes créditos foram integralmente escriturados no Bloco F1, registro F100, das EFD(s)-Contribuições, conforme o anexo “BLOCO F100 SERVIÇOS”. Nestas escriturações, verificamos que não foram escriturados os prestadores de serviços e nem as descrições dos serviços.

No termo de início de ação fiscal e intimação nº 01 a contribuinte foi intimada a informar se havia ação judicial que poderia influenciar a apuração do PIS/Pasep e Cofins no período de 01/2019 a 12/2020.

No termo de início de ação fiscal e intimação nº 02 a autoridade fiscal informou à contribuinte os termos do relatório Semac, conforme já descrito no § 4º e seguintes deste relatório e intimou a contribuinte a apresentar o seguinte:

1 – Apresentar o(s) Estatuto(s) Social(ais) ou documento(s) consolidado(s) que contenha o objeto social da contribuinte nos anos de 2019 e 2020.

2 – A contribuinte escriturou, no Bloco F100 das EFD(s)- Contribuições, os créditos relativos aos serviços utilizados como insumos, conforme os valores relacionados na tabela abaixo. Verificamos, ainda, que não foram escriturados dados como participantes, CNPJs ou descrições dos serviços.

(...)2.1 - Apresentar a(s) base(s) legal(ais) utilizada(s) pela contribuinte para os descontos créditos de PIS e COFINS relativo a serviços utilizados como insumos nº período de 01/2019 a 12/2020.

2.2 – Informar a atividade preponderante da contribuinte.

2.3 – Descrever sobre a essencialidade ou relevância na atividade da contribuinte dos serviços utilizados como insumos na apuração do PIS/COFINS.

2.4 – Apresentar os contratos relativos aos serviços adquiridos e escriturados como créditos nas EFD(s)-Contribuições no período de 01/2019 a 12/2020.

2.5 – Apresentar os comprovantes (boleto, recibo, extrato bancário ou outros) de pagamentos destes citados serviços utilizados como insumos relativo ao mês de 06/2019 no valor total de 359.060.239,00.

2.6 – Apresentar uma planilha ou retificar as EFD(s)-Contribuições detalhando os serviços adquiridos como insumos, ou seja, informar o período, o nome do participante (empresa contratada), CNPJ do participante, descrição do serviço, valor do serviço, base de cálculo do PIS/COFINS e valores do PIS e da COFINS.

Em 06/12/2022, em virtude da planilha apresentada pela fiscalizada não atender o intimado no item 2.6 do Termo de Intimação nº 02, a fiscalizada foi intimada do Termo de Intimação nº 06, a apresentar o seguinte:

1 – Complementar a planilha apresentada acrescentado colunas contendo, mês de apuração do PIS/COFINS, o nome do participante (empresa contratada), CNPJ do participante, descrição do serviço, valor do serviço, base de cálculo do PIS/COFINS e valores do PIS e da COFINS.

Não obstante as alegações da contribuinte, as quais serão descritas no tópico seguinte, a fiscalização entendeu, com base na legislação de regência e na jurisprudência, que não há insumos, como hipermercado, na atividade exercida pela contribuinte de revenda de bens.

Fundamentou-se no art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002 os quais esclarecem que somente podem ser descontados créditos de bens adquiridos para revenda, nos termos do inciso I do § 3º, e insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados à venda, nos termos do inciso II do § 3º, e no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018.

A autoridade fiscal remeteu ao julgamento do STJ no REsp nº 1.221.170/PR o qual define os critérios da essencialidade e relevância na compreensão do conceito de insumo e citou o voto da Ministra Regina Helena Costa, cuja tese foi acordada pela maioria dos Ministros ao final daquele julgamento.

Concluiu, portanto, somente ser possível falar em insumos no âmbito das atividades econômicas relacionadas à elaboração de produtos e prestação de serviços. Aduziu que não se pode confundir o desconto de créditos admissíveis da atividade de revenda com o enquadramento no conceito de insumo. Produtos adquiridos para revenda não seriam insumos, pois para esta modalidade (revenda) há previsão específica no inciso I do art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002.

Nesse viés, citou o Parecer Normativo Cosit nº 05/2018, o qual, neste mesmo sentido, diz que os insumos devem se relacionar com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços o que não abarca itens não relacionados com tais atividades, ou seja, a autoridade fiscal compreendeu que a atividade de revenda de bens não permite o desconto de créditos a título de insumo, pois a revenda possui tratamento específico na legislação de regência, conforme já mencionado:

17. Das transcrições dos excertos fundamentais dos votos dos Ministros que adotaram a tese vencedora resta evidente e incontestável que somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades. (destaques da fiscalização) Mencionou que embora o conceito de insumo deva ser analisado sobre os critérios da essencialidade e relevância há limites bem definidos na legislação de regência sobre a necessidade da prestação de serviço ou da produção de bens e fabricação de produtos, os quais não abrangem atividades comerciais.

Embora o conceito de insumo deva ser analisado sobre os critérios da essencialidade e relevância para o desenvolvimento da atividade econômica da contribuinte, permaneceu os limites estabelecidos pela necessidade da fabricação de produtos, da produção de bens e da prestação de serviços, sem abranger as atividades comerciais.

Transcreveu os itens 40, 41 e 42 do Parecer Normativo Cosit nº 5/2018 os quais tratam da inexistência de insumos na atividade comercial:

40. Nos termos demonstrados acima sobre o conceito definido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de a terceiros.

41. Destarte, para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda(inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

42. Em razão disso, exemplificativamente, não constituem insumos geradores de créditos para pessoas jurídicas dedicadas à atividade de revenda de bens:

a)combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos próprios de entrega de mercadorias; b) transporte de mercadorias entre centros de distribuição próprios; c) embalagens para transporte das mercadorias; etc.

E colacionou farta jurisprudência administrativa do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e judicial, fls. 1753 a 1755.

1.2 DESCONTO DE CRÉDITO DA APURAÇÃO DO ICMS-ST

A autoridade fiscal intimou a contribuinte (termo de intimação fiscal nº 03 de 11/11/2022, fls. 167 a 172) a prestar esclarecimentos sobre: a) a base legal utilizada para o desconto de créditos de PIS/Pasep e Cofins relativos ao ICMS-ST no período de 01/2019 a 12/2020; b)apresentar em planilha o detalhamento da composição dos ajustes de acréscimo informados na EFD-C.

Diante da escrituração dos ajustes na EFD-C a intimação fez-se necessária porque a RFB entende que o ICMS-ST não integra o valor das aquisições de mercadorias nos termos do art.26 da IN RFB nº 84/2007. E tal fato foi informado à contribuinte no termo de intimação fiscal nº 03 no qual também se requereu o seguinte:

1 – Apresentar planilhas detalhando a composição dos Ajustes de acréscimos relacionadas na tabela acima. A tabela deverá ter o mês do crédito, Número da Nota Fiscal (NF), chave da NF Eletrônica, data de emissão da NF, tipo de ajuste(acréscimo ou redução), natureza da base de cálculo, conta contábil, descrição dos produtos, valor dos produtos, valor do ICMS, valor do IPI, valor do ICMS ST, valor dos descontos, Bases de Cálculo do PIS e COFINS, valores do PIS e COFINS.

OBS : As planilhas deverão estar compactadas (.zip) e o tipo de documento deverá ser informada como “Arquivo Não-paginável”.

2 - Apresentar a(s) base(s) legal(ais) utilizada(s) pela contribuinte para os descontos créditos de PIS e COFINS relativo ao ICMS-ST no período de 01/2019 a 12/2020.

Após várias respostas parciais da contribuinte, a autoridade fiscal entendeu não terem sido atendidos os requisitos da intimação nº 02 as quais não continham as chaves das notas fiscais, datas de emissões ou os valores do ICMS-ST.

Procedeu-se nova intimação (termo de intimação nº 07) solicitando fosse respondido o termo de intimação nº 03. Diante da resposta da contribuinte a autoridade fiscal concluiu pela inexistência de amparo legal para a exclusão do ICMS-ST das bases de cálculo dos créditos de PIS/Pasep e Cofins.

Justificou a sua cognição nos seguintes termos:

Especificamente quanto ao ICMS cobrado por substituição tributária (ICMS-ST), entendemos que a adquirente não poderá descontar crédito de PIS e COFINS no regime de apuração não cumulativa, visto que o ICMSST, pago pelo adquirente na condição de substituto, não integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, por não constituir custo de aquisição, mas sim uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído na operação de saída da mercadoria.

Fundamentou-a na Solução de Consulta DISIT/SRFF04, de 16 de junho de 2016 e nº art. 26, § 4º da IN RFB nº 1.911/2019 os quais assim transcreveu no relatório fiscal:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins O ICMS cobrado por 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 sim 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, no regime de apuração não cumulativa dessa contribuição.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep O ICMS cobrado por 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 sim 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 Contribuição para o PIS/Pasep, no regime de apuração não cumulativa dessa contribuição.

IN RFB nº 1.911/2019:

Art. 26. A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é:

I - a totalidade das receitas, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, para as pessoas jurídicas de que trata o art. 150 (Lei nº

10.637, de 2002, art. 1º, caput e § 2º, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, art. 54; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, caput e § 2º, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014, art. 55); ou II - o faturamento, para as pessoas jurídicas de que tratam os arts. 118 e 119 (Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014, art. 52; Lei nº 10.637, de 2002, art. 8º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 10).

...

§ 4º Para efeitos do disposto no caput não integram a base de cálculo das contribuições os valores referentes (Lei nº 9.718, de 1998, art. 3º, § 2º, inciso I; Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º, § 3º, inciso I; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, § 3º, inciso I):

I – (...);

II - ao 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; e(...)Disse que “se o ICMS substituído não integra a base de cálculo para definição da receita bruta das contribuições do contribuinte substituído, ele também não integra a base de cálculo desse crédito do contribuinte substituído” e citou os itens 161 e 162 e 163 do Parecer Normativo Cosit nº 5/2018:

161. A duas, rememora-se que a “vedação de creditamento em relação à “aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição” é uma das premissas fundamentais da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, conforme vedação expressa de apuração de créditos estabelecida no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.”: (destaques da fiscalização)Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

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

162. Daí, para que o valor do item integrante do custo de aquisição de bens considerados insumos possa ser incluído no valor-base do cálculo do montante de crédito apurável é necessário que a receita decorrente da comercialização de tal item tenha se sujeitado ao pagamento das contribuições, ou seja não incida a vedação destacada no parágrafo anterior.

163. Assim, por exemplo, não se permite a inclusão no custo de aquisição do bem para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na modalidade aquisição de insumos: (destaques da fiscalização)

a) (...);

b) (...);

c) *Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) nas seguintes variações: (destaques da fiscalização)c.1) recolhido em etapa anterior em regime de substituição tributária (ver Solução de Consulta Cosit nº 104, de 27 de janeiro de 2017, cuja ementa foi publicada nº Diário Oficial da União de 1/2/2017); (destaques da fiscalização)E por derradeiro citou o relato do Ministro Mauro Campbell Marques no REsp nº 1.456.648 - RS (2014/0126247-4):*

“não tem direito o contribuinte ao creditamento, no âmbito do regime não cumulativo de Pis e Cofins, dos valores que, na condição de substituído tributário, paga ao contribuinte substituto a título de reembolso pelo recolhimento do ICMSsubstituição” e “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”.

E concluiu esclarecendo o seguinte:

Visto que os ajustes de adições de créditos escriturados nas EFD(s)-Contribuições eram compostos por adições, relativas ao ICMS ST, diminuídos por reduções, relativas as devoluções de compras, estornos e outros ajustes de reduções, glosando os valores relativos as adições sobram apenas as reduções, conforme demonstrado na planilha da aba “GLOSAS ICMS ST” do anexo “DEMONSTRATIVOS DE VALORES A TRIBUTAR”.

1.3 OMISSÃO DE RECEITAS – BONIFICAÇÕES

A autoridade fiscal questionou a ausência de tributação das bonificações e reafirmou à contribuinte o posicionamento da RFB anteriormente esposado pelo Semac/10ª RF de que as bonificações devem ser tributadas, pois não são descontos incondicionais, tampouco receitas financeiras.

Fundamentou-se nas seguintes Soluções de Consulta Cosit: nº 542/2017, nº 291/2017, nº 380/2017, nº 531/2017, nº 664/2017, nº 290/2017 e nº 208/2019. Entendeu que as bonificações escrituradas em EFD-C compõem a receita tributável para efeito das contribuições ao PIS/Pasep e Cofins, nos termos dos arts. 1º e 2º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002, pois as aludidas receitas independem da classificação contábil e representam aumento de ativos, seja por ingresso de recursos ou por redução do passivo.

Portanto, no regime de apuração não cumulativa do PIS e da COFINS, as receitas para fins de tributação independem de sua classificação contábil e representam um aumento de seus ativos, que pode ser tanto por representar um ingresso de recursos, quando por representar redução de passivo. Assim sendo, as bonificações escrituradas pela fiscalizada, na Escrituração Contábil Digital (ECD),

possuem natureza de receita tributável na apuração do PIS e COFINS, conforme determina os Arts. 1º e 2º das Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Estas bonificações, também, não se incluem nas hipóteses de exclusões previstas no §3º do Art. 1º das citadas Leis.

Diante disso, tributou as bonificações, conforme a seguinte tabela, cujos dados têm origem na planilha “TOTALIZAÇÃO DAS BONIFICAÇÕES”, fls. 1727.

PERÍODO	BC BONIFICAÇÕES	COFINS (7,6%)	PIS (1,65%)
01/2019	116.791.401,96	8.876.146,55	1.927.058,13
02/2019	105.179.998,85	7.993.679,91	1.735.469,98
03/2019	99.484.731,36	7.560.839,58	1.641.498,07
04/2019	246.796.270,90	18.756.516,59	4.072.138,47
05/2019	118.537.510,32	9.008.850,78	1.955.868,92
06/2019	109.255.161,79	8.303.392,30	1.802.710,17
07/2019	117.559.053,84	8.934.488,09	1.939.724,39
08/2019	128.190.929,58	9.742.510,65	2.115.150,34
09/2019	128.554.218,59	9.770.120,61	2.121.144,61
10/2019	140.066.976,24	10.645.090,19	2.311.105,11
11/2019	173.712.619,78	13.202.159,10	2.866.258,23
12/2019	141.372.256,42	10.744.291,49	2.332.642,23
01/2020	126.893.371,69	9.643.896,25	2.093.740,63
02/2020	126.717.796,44	9.630.552,53	2.090.843,64
03/2020	127.194.112,96	9.666.752,58	2.098.702,86
04/2020	127.424.650,13	9.684.273,41	2.102.506,73
05/2020	119.427.622,24	9.076.499,29	1.970.555,77
06/2020	202.160.049,11	15.364.163,73	3.335.640,81
07/2020	138.224.659,17	10.505.074,10	2.280.706,88
08/2020	142.431.987,00	10.824.831,01	2.350.127,79
09/2020	161.436.004,76	12.269.136,36	2.663.694,08
10/2020	160.734.404,69	12.215.814,76	2.652.117,68
11/2020	195.134.637,71	14.830.232,47	3.219.721,52
12/2020	175.602.677,64	13.345.803,50	2.897.444,18
Total		260.595.115,84	56.576.571,20

2 ALEGAÇÕES DA CONTRIBUINTE

Preliminarmente, a recorrente alega a nulidade dos autos de infração por erro na delimitação dos fatos atuados e pela indevida limitação à defesa. Refuta os lançamentos dizendo que não houve a prática de atos que desbordassem de disposição legal específica, porquanto carece de competência a autoridade fiscal para a constituição do crédito tributário:

6. Antes de apresentar as suas razões de mérito, cumpre demonstrar que os Autos de Infração são NULOS por erro na delimitação dos fatos atuados e pela indevida limitação à defesa do Requerente.

7. O Direito Tributário é norteadado pelo princípio constitucional da legalidade estrita, pelo qual o contribuinte não será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, sendo necessária a existência de lei para

que o tributo seja exigível (artigo 5º, inciso II, e artigo 150, inciso I da Constituição Federal – “CF/88”).

8. Isso significa que o tributo apenas poderá ser lançado caso a prática adotada pelo contribuinte se enquadre em disposição legal específica. Caso contrário, as Autoridades Fiscais não têm competência para a constituição do crédito tributário, uma vez que a atividade de lançamento é plenamente vinculada – no sentido de que o lançamento deve estar diretamente relacionado a uma determinada norma tributária que tiver sido violada (artigos 3º e 142 do CTN) Alega a falta de motivação dos atos administrativos praticados, notadamente em relação àqueles que, supostamente, embasariam a autuação como a vedação à apuração de créditos sobre insumos.

Diz que não houve análise da natureza e utilização dos serviços adquiridos e que se limitou a fiscalização a mencionar dispositivos da legislação tributária e dizer da inexistência do direito ao reconhecimento e aproveitamento dos créditos, bem como em nenhum momento se analisou a relevância, materialidade e utilização dos serviços reprimidos.

Contesta as autuações baseadas em presunções e indícios e alega violação ao contraditório e a ampla defesa, pois restringiu a compreensão da recorrente sobre o racional da autuação e os aspectos questionados.

No mérito, contrapõe-se às três infrações coibidas pela autoridade fiscal a seguir descritas:

2.1 POSSIBILIDADE DE RECONHECIMENTO DE CRÉDITOS COMO INSUMOS

Alega a recorrente que a autoridade fiscal não avaliou ou questionou a essencialidade e relevância dos gastos para suas atividades e o auferimento de suas receitas e destaca que tal fato é incontroverso, eis que a própria autoridade fiscal partiu desta premissa ao expressamente dizer que “ainda que os serviços sobre os quais o Requerente tenha apurado créditos sejam relevantes e essenciais às suas atividades”.

Como tal, entende que o único ponto em discussão nestes autos é se as sociedades comerciais podem ou não apurar créditos sobre insumos às suas atividades:

20. Feitas essas considerações, o Requerente destaca que as Autoridades Fiscais não realizaram qualquer avaliação ou questionamento quanto à essencialidade e relevância destes gastos para o desenvolvimento das atividades do Requerente e o auferimento de suas receitas.

21. Com efeito, no Termo de Verificação Fiscal, a própria Fiscalização afirma que ainda que os serviços sobre os quais o Requerente tenha apurado créditos sejam relevantes e essenciais às suas atividades, esta entidade não estaria autorizada a esse creditamento, exclusivamente pelo fato de que tais serviços alegadamente não teriam sido utilizados em processo de produção de bens e/ou prestação de serviços.

22. Desse modo, (A) a essencialidade/relevância dos bens e serviços tidos como insumos pela Requerente é fato incontroverso nestes autos; e, (B) assim, a análise destes autos deve partir da premissa de que os serviços que deram surgimento aos créditos sob discussão são essenciais e/ou relevantes às atividades do Requerente (fato incontroverso), visto que a própria Fiscalização parte dessa premissa.

23. Como consequência, para que o deslinde da controvérsia seja realizado de forma adequada, o Requerente esclarece que o objeto desta discussão é exclusivamente o questionamento das Autoridades Fiscais acerca da possibilidade de apuração de créditos nas modalidades descritas pela legislação por sociedades comerciais – sem qualquer questionamento quanto à essencialidade ou importância dos itens glosados para o desenvolvimento da atividade econômica do Requerente.

24. Assim, cumpre decidir se as sociedades comerciais podem ou não apurar créditos sobre insumos às suas atividades. Este é o único ponto sob discussão nos autos deste processo administrativo.

25. Conforme será demonstrado a seguir, as empresas comerciais possuem amplo direito ao reconhecimento e aproveitamento de créditos de PIS/COFINS sobre insumos;

(ii) o Requerente observou todos os requisitos previstos pela legislação tributária para o desconto dos créditos sob discussão; e, assim,

(iii) as alegações formuladas pela Fiscalização não possuem qualquer cabimento.

Descreveu detalhadamente suas atividades e destacou que são complexas e vão muito além da mera compra e revenda de produtos. Mencionou a integração da cadeia produtiva, a logística, e pontuou que a compra e venda de mercadorias é apenas uma etapa de sua atividade econômica. Cita acórdão do CARF e conclui que as despesas e os encargos relacionados a cada etapa do processo de circulação e venda das mercadorias são absolutamente relevantes e essenciais no contexto da sua atividade econômica e operacional, conseqüentemente à geração de sua receita.

Apesar de não se considerar uma empresa exclusivamente comercial, discorre, para fins argumentativos, sobre o direito de apropriação de créditos por empresa comercial. Refuta a impossibilidade de desconto de créditos por sociedades comerciais por inexistência de vedação legal e reputa sem fundamentação legal a interpretação restritiva realizada pelo fisco. Diz que o direito ao crédito se dá independentemente da natureza de sua atividade, conforme preceitua a Constituição da República de 1988 que preconiza o direito de aproveitamento de créditos com dispêndios de bens e serviços essenciais ou relevantes à atividade da empresa. Afirma que qualquer interpretação ao largo deste entendimento deve ser afastada pela DRJ.

Sustenta a tese de que todas as despesas essenciais e relevantes realizadas para a formação e auferimento de receita devem ser passíveis de creditamento,

independente da atividade desempenhada e que é sobre essa perspectiva alargada que devem ser interpretados os dispositivos das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002:

42. No caso específico do PIS e da COFINS, por serem tributos cujo fato gerador é a geração de receita/faturamento, todas as despesas consideradas essenciais e relevantes para a sua formação (auferimento de receita) devem ser passíveis de creditamento, independentemente de a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte. É sob esta perspectiva ampla que os dispositivos legais das Leis nº 10.637, de 30.12.2002 (“Lei 10.637/02”), e 10.833, de 29.12.2003 (“Lei 10.833/03”), devem ser interpretados.

Desenvolve sua tese cotejando a constituição federal, os atos normativos infralegais, o regime da cumulatividade e da não cumulatividade, apresentando, em sede de julgamento, sua visão jurídica sobre os motivos pelos quais entende procedente o pleito impugnatório:

43. A CF/88, ao estabelecer que “a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições serão não cumulativas”¹, apenas autorizou o legislador ordinário a eleger quais empresas passariam a se sujeitar à não cumulatividade do PIS e da COFINS (e quais permaneceriam sujeitas à cumulatividade).

44. O legislador seguiu o comando constitucional por meio do artigo 10º da Lei 10.833/03, que estabelece quais são as operações que permaneceram submetidas às contribuições em suas sistemáticas cumulativas. Desta forma, todas as demais operações estão submetidas à não cumulatividade e as sociedades que as desenvolvem podem apurar créditos seguindo uma interpretação ampla.

Destacou a impossibilidade de tratamento desigual entre contribuintes sujeitos ao mesmo regime de apuração das contribuições (não cumulatividade):

45. Assim, não foi permitido ao legislador ordinário autorizar o direito ao creditamento para o contribuinte do setor industrial e de prestação de serviços e, concomitantemente, vedar esse direito ao contribuinte comerciante, sendo que todos estão sujeitos à sistemática não cumulativa, muito menos foi permitido às Autoridades Fiscais restringirem o direito constitucionalmente consagrado à apuração de créditos dessas contribuições na sistemática não cumulativa.

46. Além disso, o entendimento das Autoridades Fiscais representa verdadeira aplicação de tratamento desigual entre contribuintes sujeitos à mesma sistemática de não cumulatividade – mediante restrição do direito à apropriação de créditos sobre insumos apenas às sociedades comerciais, o que constitui gritante violação ao princípio da isonomia (artigo 150, inciso II, da CF/88). A inobservância do princípio da isonomia fica ainda mais evidente quando levado em consideração um conceito abrangente de insumo, atrelado à essencialidade de determinada despesa para a geração de receitas das empresas comerciais.

E sugere a adoção do mesmo critério permissivo para as empresas produtoras ou fabricantes de bens e serviços, prestadoras de serviço e empresas comerciais:

47. De fato, se no entendimento da Fiscalização as empresas prestadoras de serviços ou as empresas fabricantes de bens podem, por exemplo, tomar créditos do PIS e da COFINS sobre despesas necessárias à geração de sua receita (mesmo que não utilizadas diretamente na produção), este direito deve também ser assegurado às empresas comerciais, que se encontram igualmente sujeitas à sistemática não cumulativa.

E prossegue discorrendo sobre os objetivos da apuração não cumulativa, a sua instituição dada a necessidade de se estimular a atividade e eficiência econômica e demais consectários do regime de apuração do PIS/Pasep e Cofins. Refere-se à jurisprudência administrativa e judicial para corroborar sua sustentação e refuta a disposição do art. 111 do CTN, pois os créditos das contribuições sociais não correspondem a benefício fiscal. Encerra este tema concluindo o seguinte:

60. Portanto, por certo que: (i) não existe qualquer restrição legal à tomada de créditos de PIS/COFINS por empresas comerciais; (ii) existe, tão somente, uma interpretação restritiva e sem qualquer amparo na legislação aplicável por parte da Fiscalização; e (iii) em que pese o entendimento das Autoridades Fiscais, o entendimento mais condizente com a CF/88 e a legislação ordinária aplicável é o de que as empresas puramente comerciais estão plenamente autorizadas a aproveitar créditos de PIS/COFINS.

Faz um arrazoado sobre o “Caso Anhambi” tratado pelo STJ no REsp nº 1.221170/PR, na sistemática dos recursos repetitivos, o qual atribuiu um efeito alargado ao conceito de insumo afastando a interpretação restritiva anteriormente dada pela Receita Federal. Destaca o voto da Ministra Regina Helena Costa na medida em que entende que ela considerou haver a possibilidade de enquadramento dos dispêndios realizados como insumo por empresa de natureza jurídica comercial. Nesse viés, apresenta o “Caso Unilever” tratado pelo STF, no qual se reconheceu o entendimento então pacificado pelo STJ de que o conceito de insumo está vinculado à essencialidade e relevância.

Conclui nos seguintes termos:

79. Dessa maneira, é evidente o direito do Requerente ao crédito glosado pelas Autoridades Fiscais sobre serviços utilizados como insumos, tendo em vista a improcedência da alegação de que sociedades comerciais não poderiam apurar créditos sobre esta modalidade. Este fato é especialmente reforçado considerando que, para fins de apuração dos créditos sobre insumos, o Requerente aplica as definições determinadas pelas Cortes Superiores – fato incontroverso nestes autos, haja vista que as Autoridades Fiscais em nenhum momento questionaram a efetiva utilização destes serviços e a sua importância na consecução das atividades do Requerente.

2.2 POSSIBILIDADE DE RECONHECIMENTO DE CRÉDITOS DO ICMS-ST

Traça um panorama sobre a questão, descreve pormenorizadamente a sistemática de substituição tributária progressiva, também conhecida como substituição tributária “para frente”, no qual o substituto tributário torna-se, por disposição legal, responsável, antecipadamente, por fatos geradores ainda não ocorridos de toda a cadeia produtiva, cujo objetivo é centralizar a arrecadação e facilitar a fiscalização. Dessa forma, entende serem o mesmo tributo o ICMS-ST e o ICMS próprio, apenas exigidos de forma e em momentos distintos.

Explica a mecânica de apuração do ICMS-ST da seguinte forma:

88. Ainda nessa perspectiva, em aquisições de bens para revenda e na condição de contribuinte substituído, o Requerente suporta o ônus econômico do ICMS-ST que foi recolhido pelo substituto tributário e tal valor é “embutido” (absorvido, incorporado ou repassado) no seu custo de aquisição, muito embora o imposto recolhido nessa antecipação não esteja destacado na nota fiscal de saída de suas mercadorias (é destacado na nota fiscal de compra do produto, pelo substituto).

89. Em outras palavras, o contribuinte substituto recolhe determinado valor de ICMS em benefício de toda a cadeia econômica. O contribuinte substituído (Requerente), por sua vez, está reembolsando o substituto tributário (ou elo anterior) pela antecipação de um imposto que, na sistemática normal, seria devido por ele (substituído) e, também, incorporando esse ônus econômico no preço da mercadoria que será revendida.

90. Essas relações resultantes da sistemática de substituição tributária afetam diretamente a apuração de tributos federais, principalmente do PIS e da COFINS.

Isso porque, no desenvolvimento de suas atividades econômicas, o Requerente sofre receitas sujeitas à incidência do PIS e da COFINS na sistemática não cumulativa, nos termos dos artigos 195, I, “b”, e 239, da CF/88, e das Leis nº 10.637, de 30.12.2002 (“Lei 10.637/02”), e 10.833, de 29.12.2003 (“Lei 10.833/03”), com alterações promovidas pela Lei nº 12.973, de 13.5.2014 (“Lei 12.973/14”).

91. Como as referidas contribuições, na sistemática não cumulativa, incidem “sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica”, conforme preveem os artigos 1º das Leis 10.833/03 e Lei 10.637/02, o valor da mercadoria (inclusive o ICMS-ST) torna-se custo da mercadoria adquirida (que, economicamente, compõe o preço de venda da mercadoria e o “total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica”) Sustenta que o ICMS-ST compõe o custo de aquisição das mercadorias adquiridas e, como tal, encontra abrigo no inciso I do art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002. Desta forma, refuta as autuações fiscais, pois ignoraram que o custo de aquisição da mercadoria vendida é tributo não recuperável, cujos custos de aquisição correspondem à “quantidade de capital financeiro aplicado pela sociedade empresária para adquirir o ativo”, conforme doutrina de Bulhões Pedreira.

Entende que o valor do ICMS é recolhido pelo substituto tributário, no início da cadeia produtiva, o qual destaca o seu valor na nota fiscal emitida. Tal destaque não ocorre nas demais etapas subsequentes.

Cita precedentes favoráveis do STJ, decisão singular proferida pelo Tribunal Regional Federal (TRF3) e Acórdão do CARF, fls. 1819 a 1824:

107. No Poder Judiciário, mais recentemente, o STJ tem proferido precedentes favoráveis aos contribuintes, reconhecendo o direito ao creditamento sobre o valor do ICMS-ST:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL.

CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE ICMS-ST.

CABIMENTO. CREDITAMENTO QUE INDEPENDE DA TRIBUTAÇÃO NA ETAPA ANTERIOR. CUSTO DE AQUISIÇÃO CONFIGURADO. APLICAÇÃO DE MULTA. ART.

1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015.

DESCABIMENTO.

(...)II - Sendo o fato gerador da substituição tributária prévio e definitivo, o direito ao crédito do substituído decorre, a rigor, da repercussão econômica do ônus gerado pelo recolhimento antecipado do ICMS-ST atribuído ao substituto, compondo, desse modo, o custo de aquisição da mercadoria adquirida pelo revendedor.

III - 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 de regência.

IV - O ICMS-ST constitui parte integrante do custo de aquisição da mercadoria e, por conseguinte, deve ser admitido na composição do montante de créditos a ser deduzido para apuração da Contribuição ao PIS e da Cofins, no regime não cumulativo.

V - À luz dos arts. 3º, I, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, independentemente da incidência das apontadas contribuições sobre o tributo estadual recolhido pelo substituto na etapa anterior, é cabível o aproveitamento de crédito. Precedentes da 1ª Turma.

(...)VII - Agravo interno improvido.

(AgInt no REsp n. 2.050.539/RS, Relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 11.4.2023 – não destacado no original)”

=====
 “TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL.

CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE ICMS-ST.

POSSIBILIDADE. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO.

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Aplica-se, no caso, o Código de Processo Civil de 2015.

II - Na Primeira Turma, prevalece o entendimento segundo o qual o ICMS-ST constitui parte integrante do custo de aquisição da mercadoria e, por conseguinte, deve ser admitido na composição do montante de créditos a ser deduzido para apuração da Contribuição ao PIS e da COFINS, no regime não-cumulativo, à luz dos arts. 3º, I, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, independentemente da incidência das apontadas contribuições sobre o tributo estadual recolhido pelo substituto na etapa anterior.

III - Em regra, descabe a imposição da multa, prevista no art. 1.021, § 4º, do Código de Processo Civil de 2015, em razão do mero desprovido do Agravo Interno em votação unânime, sendo necessária a configuração da manifesta inadmissibilidade ou improcedência do recurso a autorizar sua aplicação, o que não ocorreu no caso.

IV - Agravo interno desprovido.

(AgInt no REsp n. 1.959.723/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Regina Helena Costa, DJE de 14.10.2022 – não destacado no original)=====

=====
 “TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 1973.

APLICABILIDADE. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE.

ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA (ICMS-ST). AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA POR EMPRESA SUBSTITUÍDA. BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO.

INCLUSÃO DO VALOR DO IMPOSTO ESTADUAL. LEGALIDADE. CREDITAMENTO QUE INDEPENDE DA TRIBUTAÇÃO NA ETAPA ANTERIOR. CUSTO DE AQUISIÇÃO CONFIGURADO. (...)II – A 1ª Turma desta Corte assentou que a disposição do art. 17 da Lei n.

11.033/2004, a qual assegura a manutenção dos créditos existentes de contribuição ao PIS e da COFINS, ainda que a revenda não seja tributada, não se aplica apenas às operações realizadas com os destinatários do benefício fiscal do REPORTE. Por conseguinte, o direito ao creditamento independe da ocorrência de tributação na etapa anterior, vale dizer, não está vinculado à eventual incidência

da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a parcela correspondente ao ICMS-ST na operação de venda do substituto ao substituído.

III – Sendo o fato gerador da substituição tributária prévio e definitivo, o direito ao crédito do substituído decorre, a rigor, da repercussão econômica do ônus gerado pelo recolhimento antecipado do ICMS-ST atribuído ao substituto, compondo, desse modo, o custo de aquisição da mercadoria adquirida pelo revendedor.

IV – 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 de regência.

V – Recurso especial provido.” (REsp no 1.428.247/RS, julgado pela 1ª Turma do STJ em 15.10.2019 – não destacado no original)=====

===== “TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. ICMS-ST.

ICMSANTECIPAÇÃO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

1. O Plenário do STJ decidiu que "aos recursos interpostos com fundamento nº CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas até então pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça"(Enunciado Administrativo 2).

2. Na Primeira Turma, prevalece a compreensão de que o ICMS-ST constitui parte integrante do custo de aquisição da mercadoria e, por conseguinte, deve ser admitido na composição do montante de créditos a ser deduzido para apuração da Contribuição ao PIS e da COFINS, no regime não-cumulativo, à luz dos arts. 3º, I, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, independentemente da incidência de mencionadas contribuições sobre o tributo estadual recolhido pelo substituto na etapa anterior, sendo que não há óbice para que referido raciocínio jurídico tenha igualmente curso no ICMS antecipação (AgInt no REsp 1.428.247/RS, Rel. p/ acórdão Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/10/2019, DJe 29/10/2019).

3. Agravo interno desprovido. (AgInt no AgInt no REsp 1.525.939/PR, 1ª Turma, Rel.

Min. Gurgel de Faria, DJE 27.04.2022 - não destacado no original)108. O mesmo entendimento foi recentemente reforçado pelo STJ nos autos do REsp 2.019.459/PR (Rel. Ministra Regina Helena Costa, sessão de 27.4.2023), no qual foi decidido que o contribuinte (revendedor) tem direito à apuração de créditos de PIS/COFINS sobre o valor do ICMS-ST pago pelo fornecedor, uma vez que esse montante compõem o custo da mercadoria adquirida para revenda:

- *“Isso porque, sendo o fato gerador da substituição tributária prévio e definitivo, o direito ao crédito do substituído decorre, a rigor, da repercussão econômica do ônus gerado pelo recolhimento antecipado do imposto estadual atribuído ao substituto, compondo, desse modo, o custo de aquisição da mercadoria adquirida pelo revendedor”;*
- *“Ademais, na seara da não cumulatividade, é juridicamente ilegítimo frustrar o direito ao creditamento por supor recuperado o custo mediante eventual projeção no valor de revenda”; e*
- *“Isso considerado, forçoso reconhecer que o Requerente 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, como reconhecia a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil”.*

109. *Como é possível verificar, existem diversos precedentes do STJ reconhecendo que o ICMS-ST corresponde a custo de aquisição para o adquirente da mercadoria a ser revendida.*

110. *Mais especificamente, no recente AgInt no REsp n. 2.050.539/RS (citado acima), o STJ entendeu pela possibilidade de desconto de créditos de PIS/COFINS sobre o ICMS-ST incidente na operação de entrada da mercadoria, com base nos seguintes argumentos principais:*

(a) *“sendo o fato gerador da substituição tributária prévio e definitivo, o direito ao crédito do substituído decorre, a rigor, da repercussão econômica do ônus gerado pelo recolhimento antecipado do imposto estadual atribuído ao substituto, compondo, desse modo, o custo de aquisição da mercadoria adquirida pelo revendedor”;*

(b) *“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”;*

(c) *“Ademais, na seara da não cumulatividade, é juridicamente ilegítimo frustrar o direito ao creditamento por supor recuperado o custo mediante eventual projeção no valor de revenda”; e(d) “(...)forçoso reconhecer que o Requerente 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(...)”.*

111. *Em sessão de julgamento de 18.4.2023, o mesmo racional foi novamente adotado pela Primeira Turma do STJ:*

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL.

CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE ICMS-ST.

CABIMENTO. CREDITAMENTO QUE INDEPENDE DA TRIBUTAÇÃO NA ETAPA ANTERIOR. CUSTO DE AQUISIÇÃO CONFIGURADO. VIOLAÇÃO A DISPOSITIVO CONSTITUCIONAL. OFENSA AO REGIME DE PRECATÓRIOS. RAZÕES RECURSAIS ASSENTADAS EM FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL. TESE NÃO ANALISADA NA ORIGEM.

AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 282/STF. APLICAÇÃO DE MULTA.

ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO.

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte, na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Aplica-se, in casu, o Código de Processo Civil de 2015.

II - Sendo o fato gerador da substituição tributária prévio e definitivo, o direito ao crédito do substituído decorre, a rigor, da repercussão econômica do ônus gerado pelo recolhimento antecipado do ICMS-ST atribuído ao substituto, compondo, desse modo, o custo de aquisição da mercadoria adquirida pelo revendedor.

III - 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 de regência.

IV - O ICMS-ST constitui parte integrante do custo de aquisição da mercadoria e, por conseguinte, deve ser admitido na composição do montante de créditos a ser deduzido para apuração da Contribuição ao PIS e da Cofins, no regime não cumulativo.

V - À luz dos arts. 3º, I, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, independentemente da incidência das apontadas contribuições sobre o tributo estadual recolhido pelo substituto na etapa anterior, é cabível o aproveitamento de crédito. Precedentes da 1ª Turma.

(...)IX - Agravo interno improvido.”(AgInt no REsp n. 2.018.972/SC, Relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 18.4.2023 – não destacado no original)112. No mesmo sentido, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região (“TRF-3”) decidiu pela possibilidade de desconto de créditos de PIS/COFINS sobre o ICMS-ST pago pelo substituto tributário:

“DIREITO TRIBUTÁRIO ICMS-ST NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS.

ENTENDIMENTO VEICULADO PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NO RE 574.706.

ACOLHIMENTO DA PRETENSÃO DO CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO DE APROPRIAR CRÉDITOS DE PIS E COFINS SOBRE O ICMS-ST APURADO PELO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO (CUSTO DE AQUISIÇÃO). MODULAÇÃO DE EFEITOS. IMPOSSIBILIDADE DO CREDITAMENTO PRETENDIDO NO QUE CONCERNE AOS PRODUTOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA DE PIS/COFINS.

(...)

3. No caso concreto, a pretensão do Requerente, na qualidade de contribuinte substituída, é de apropriar créditos de PIS e COFINS sobre a parcela do ICMS-ST apurado pelo substituto tributário.

4. Em tais situações, esta Terceira Turma tem autorizado a exclusão, da base de cálculo do PIS e da COFINS, dos valores atinentes ao ICMS-ST apurados na fatura do substituto tributário, tendo em vista a compreensão de se tratar de valores que sequer deveriam integrá-la, nos termos do quanto decidido pelo Supremo Tribunal Federal por ocasião do julgamento do RE 574.706.

5. Entretanto, o pedido de creditamento (apropriação de créditos) pelo substituído encontra suporte na jurisprudência da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, que tem se pautado no entendimento de que “os valores correspondentes ao ICMS-ST reembolsados pelo substituído podem ser qualificados como custo de aquisição da mercadoria para efeito de geração de créditos de PIS e COFINS no regime não cumulativo” (STJ, AgInt no REsp 1876244/RS, Rel. Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, DJe em 17.2.2022).

6. Em atenção ao princípio da congruência ou adstrição, é de ser acolhida a pretensão do contribuinte, conforme já decidiu esta Terceira Turma.

(...)12. Apelação do contribuinte parcialmente provida.”(TRF 3ª Região, Apelação Cível nº 5004063-75.2020.4.03.6106, Rel. Desembargador Federal Consuelo Yatsuda Moromizato Yoshida, 3ª Turma, julgado em 30.11.2022 – não destacado no original)113. Na mesma linha de raciocínio, o CARF também já adotou o entendimento de que o ICMS-ST integra o custo de aquisição das mercadorias adquiridas pelo substituído e dá direito à tomada de créditos de PIS/COFINS por este contribuinte:

“NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ICMS/ST. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

POSSIBILIDADE.

O ICMS substituição tributária (ICMS-ST), pago pelo adquirente na condição de substituído, integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, por constituir custo de aquisição. (CARF - Acórdão no 3201-008.626, de 21.6.2021 – não destacado no original)Defende a exclusão do ICMS-ST da base de cálculo das contribuições do PIS/Pasep e Cofins e diz que o ICMS-ST e o ICMS próprio possuem a mesma natureza jurídica, conforme já decidido pelo STJ, razão pela qual é possível conferir tratamento distinto conforme preconizado pelo fisco, fls. 1825 e

1826. E, como tal, não devem compor a base de cálculo das contribuições, conforme decidiu o STF no Tema 69 em repercussão geral, pois se não incidem sobre a base de cálculo do ICMS próprio não devem também incidir sobre a base de cálculo do ICMS-ST.

117. Ocorre que a incidência de ICMS de forma concentrada em um elo da cadeia econômica é uma mera técnica de arrecadação, que não altera a natureza jurídica do ICMS e o seu ônus em cada etapa de circulação da mercadoria. O fato de o ICMSST possuir a mesma natureza do ICMS já foi decidido pelo E. STJ:

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. SUPOSTA OFENSA AO ARTIGO 535 DO CPC/1973. INEXISTÊNCIA DE VÍCIO NO ACÓRDÃO RECORRIDO. ICMS POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (ICMS/ST). INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO.

2. A controvérsia dos autos, gira em torno da possibilidade ou não da inclusão do valor do ICMS por substituição tributária (ICMS/ST), em sua própria base de cálculo.

3. Firmou-se a jurisprudência do STJ no sentido de que o ICMS integra a sua própria base de cálculo, sendo, portanto, legal a sistemática do "cálculo por dentro" para aferição da base de cálculo do ICMS, nos termos do art. 13, § 1º, I, da LC n. 87/96.

4. A dúvida dos autos é se essa mesma regra aplica-se para o ICMS substituição tributária. A substituição tributária se trata de mecanismo de arrecadação no qual um terceiro sujeito se insere na relação jurídica entre o fisco e o contribuinte de modo a antecipar o pagamento devido por este, cabendo o ressarcimento decorrente do regime plurifásico.

5. O ICMS/ST não é um tributo diferente do ICMS próprio. A base de cálculo do ICMS não sofre modificação quando se trata de arrecadação mediante substituição tributária, como ocorre na hipótese em exame. (destaques do original) E nem poderia ser diferente, uma vez que, como a própria nomenclatura informa, a substituição tributária trata-se de uma técnica de arrecadação e fiscalização fazendária, não tendo o condão de afastar a aplicabilidade da norma disposta no artigo 13, § 1º, I, da LC 87/96.

6. O ICMS e o ICMS/ST são o mesmo tributo, portanto, não há como julgá-los e entendê-los de maneira diversa, pois trata-se apenas de aplicar um regime diferenciado para simplificar a tributação e fiscalização. (...)” (REsp 1454184/MG, Rel. Ministro Mauro Campbell, Segunda Turma, DJ 09.06.2016 – grifos nossos).

(destaques do original) 118. Isto é, se são o mesmo tributo e o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS e COFINS (como reconhecido pelo STF no Tema 695), o ICMS-ST também deveria ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS pelo substituído. Um exemplo de diferença de sistemática pode elucidar que, ao fim e ao cabo, o contribuinte substituído está recolhendo, de forma antecipada, o ICMS e que a sistemática de recolhimento concentrado não deveria impactar no

montante do ICMS a ser excluído da base de cálculo do contribuinte. (destaques do original) Apresenta exemplo numérico a título de esclarecimento, fls. 1826.

119. Imagine-se a situação em que um fornecedor (A) vende o produto para a empresa B pelo valor de R\$ 100,00. Imagine-se, agora, que esse produto está sujeito à uma alíquota de ICMS de 18% e que ele também está sujeito a sistemática ordinária não-cumulativa (situação em que não há o recolhimento concentrado do

ICMS – substituição tributária). A empresa B, por sua vez, vende o produto por R\$ 200,00 ao consumidor final (o produto continua sujeito à alíquota de 18% - C). A base de cálculo (débito) do PIS e da COFINS segundo o Tema 69 julgado pelo STF seria a seguinte:

120. Exatamente a mesma situação poderia estar sujeita a sistemática de substituição tributária, na qual A seria o substituto e B o substituído. Nesse tipo de circunstância, A recolheria o ICMS relativo à etapa seguinte da circulação da mercadoria (venda de B). Quando B realizasse sua venda, sua saída não estaria sujeita ao ICMS (posto que já teria sido recolhido no elo da cadeia anterior). Confira-se o exemplo sem que fosse possível excluir o valor do ICMS-ST na base de cálculo (débito) do PIS e da COFINS:

122. Note-se que o ICMS, que antes era recolhido por B na sistemática ordinária (R\$ 36,00), passou a ser recolhido por A, de forma concentrada. B assume, inclusive, o ônus econômico desse valor em sua nota fiscal de compra, uma vez que esse valor está destacado e é cobrado dele por A.

123. Ocorre que, por uma questão de sistemática de apuração, as vendas de B não se sujeitam à incidência de ICMS em suas saídas (já que se sujeitaram, de forma concentrada, na saída de A). Isso faz com que não haja ICMS destacado na nota fiscal de saída de B e, portanto, se discuta a possibilidade jurídica de realizar essa exclusão na base de cálculo do PIS e da COFINS.

124. Todavia, a partir do exemplo acima, fica evidente que o ICMS recolhido na cadeia econômica (total de R\$ 54,00) não pode se sujeitar à incidência de PIS e COFINS, independentemente em que etapa econômica que ele incide. Esse valor, quando recebido pelo contribuinte (de fato ou de direito), é transferido diretamente aos cofres estaduais, não representando receitas sob a perspectiva jurídica. O fato de A ter que antecipar esse valor na sistemática de substituição tributária (em benefício de B e sob o ônus de B) não altera a realidade de que R\$ 36,00 do preço de venda do produto ao consumidor final (C) foi para os cofres estaduais e, sob nenhuma circunstância, pode ser fato gerador do PIS e da COFINS, por não representar receita ou faturamento.

125. No caso de vedação ao creditamento de PIS/COFINS sobre o valor do ICMSST, há claro prejuízo àquele contribuinte que se encontra na sistemática de substituição tributária para fins de apuração do PIS e da COFINS, o que não se

compagina com o princípio da isonomia e não possui qualquer racionalidade econômica ou jurídica.

A situação de B, em ambos os exemplos, no que se refere a incidência de PIS e COFINS e o cálculo de sua base de cálculo, deverá ser exatamente a mesma.

(destaques do original) Por fim, pontua que o tema será decidido pelo STJ pela sistemática dos recursos repetitivos em sede dos REsp nº 1.896.678/RS e 1958.265/SP e que o Ministério Público Federal já apresentou parecer favorável às contribuintes, conforme o seguinte:

“9. No regime de substituição tributária, um contribuinte é responsável por recolher o ICMS dos demais elos de uma cadeia de consumo de forma antecipada, facilitando a fiscalização quanto ao pagamento do tributo. Dessa feita, o responsável pelo pagamento do imposto estadual, denominado substituto, irá recolher não apenas o ICMS referente à operação por ele realizada, mas também o ICMS relativo às operações subsequentes (ICMS-ST), acrescendo o montante do tributo à nota de venda, de modo que o substituído a ele se sujeita no momento da aquisição.

10. Frisa-se que a sistemática de substituição tributária no ICMS consiste no recolhimento do imposto por contribuinte diverso (substituto) do que prática a operação de venda de mercadorias (substituído).

11. Observa-se que o imposto é o mesmo, mas com contribuintes de fato diferentes. A base de cálculo do tributo não sofre modificação quando se trata de arrecadação mediante substituição tributária, portanto, o ICMS-ST nada mais é do que uma antecipação do ICMS normal. Assim, não há como julgá-los de maneira diferente. (destaque da contribuinte) 12. Logo, vedar a exclusão do ICMS-ST da incidência das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS importa em tratamento desigual entre os contribuintes, pois cada estado tem uma lei específica para a substituição tributária e, dependendo do ente, a sistemática de pagamento do ICMS de uma determinada mercadoria poderá, ou não, ser de substituição tributária. A consequência prática disto é que uma opção legislativa de um ente federativo (estados e Distrito Federal) pelo ICMS-ST, obrigatória ao contribuinte, repercutirá na base de cálculo de um tributo federal.

(destaques da contribuinte) 13. Dessa feita, o recolhimento antecipado não pode privar o contribuinte que foi substituído de excluir o imposto da base das contribuições federais. Portanto, aplica-se a tese fixada no Tema 69 do STF. Assim o ICMS-ST deve ser excluído da base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS devidos pelo substituído.”(não destacado no original) (destaques da contribuinte) Ainda sobre a jurisprudência destaca que a matéria sobre a possibilidade de exclusão do valor correspondente ao ICMS-ST da base de cálculo do PIS/Pasep e Cofins devidas pelo contribuinte substituído está sendo tratada pelo STJ em sede de recursos repetitivos no Tema 1.125, cujo julgamento está suspenso, porém com voto já favorável às contribuintes:

131. O Ministro Relator reiterou que o STF já decidiu que os conceitos de faturamento e receita para fins de incidência do PIS e da COFINS não estão presentes no ICMS. No caso, para o Ministro Gurgel de Faria, os contribuintes, substituídos ou não, ocupam posições jurídicas idênticas quanto à tributação do ICMS, diferenciando-se somente no mecanismo especial de recolhimento, sendo incabível a majoração do tributo ao substituído por conta da forma de cobrança do tributo.

132. Desse modo, diante do fato de que a submissão ao regime de substituição tributária depende de lei estadual, a distinção entre o ICMS próprio e ICMS-ST quanto à inclusão na base de cálculo do PIS e da COFINS possibilitaria a invasão da competência tributária da União, criando espécie de isenção heterônoma.

133. Assim, o Ministro, decidindo favoravelmente ao contribuinte, entendeu que devem ser excluídos os valores correspondentes do ICMS-ST da base de cálculo do PIS e da COFINS, propondo a fixação da seguinte tese: “O ICMS-ST não compõe a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS devidos pelo contribuinte substituído no regime de substituição tributária progressiva”.

134. Conforme destacado pelo Ministro, o posicionamento firmado pelo E. STF nº julgamento do RE 574.706 foi no sentido de que os termos faturamento e receita significam tão somente os valores que o contribuinte recebeu em contraprestação aos serviços que prestou ou às mercadorias que vendeu. A inclusão do ICMS-ST na base de cálculo do PIS e da COFINS, não apenas pelo substituto mas também pelo substituído tributário que suporta seu custo na aquisição e o repassa ao seu cliente, mostra-se nitidamente indevida.

135. Não sendo receita, o valor do ICMS-ST pago pelo contribuinte não representa para ele riqueza/acréscimo patrimonial que seja base para a tributação das contribuições sociais instituídas com fundamento no artigo 195, inciso I, alínea “b” e artigo 239, ambos da CF/88. Por esse motivo, a sua inclusão na base de cálculo do PIS e da COFINS ofende frontalmente o princípio da capacidade contributiva, assegurado pelo artigo 145, § 1º da CF/88, uma vez que se está tributando algo que não carrega signo presuntivo de riqueza para o contribuinte, mas representa receita apenas para o Estado.

2.3 IMPOSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO DAS BONIFICAÇÕES

Sobre as bonificações, após ser intimada, a contribuinte respondeu que celebra acordos com fornecedores os quais contribuem para o incremento das vendas e se revertem benefício mútuo da fiscalizada e seus fornecedores.

Explicou a forma com que se efetivam tais acordos, disse não haver decisão judicial ajuizada sobre o tema e que as bonificações recebidas não são receita, mas mera redução do custo de mercadorias.

Recusou-se a retificar as obrigações acessórias do ano calendário 2019 sob o argumento de que as bonificações não correspondem à receita tributável para fins de incidência das contribuições.

A contribuinte informou que celebrava acordos comerciais com seus fornecedores, nos quais eram negociados possíveis descontos, que estes descontos, em geral, visavam o incremento das vendas e que tanto os descontos como as bonificações são elementos de formação do preço das mercadorias adquiridas razão pela qual não são receitas para fins de incidência do PIS/Pasep e Cofins, conforme estabelecido no artigo 1º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002.

Esclareceu também que as bonificações são concedidas em dinheiro, mercadorias ou descontos no preço da mercadoria no momento de pagamento das duplicatas.

141. Neste contexto, o Requerente celebra com os seus fornecedores contratos de compra e venda de mercadorias (“Contrato de Fornecimento”), a partir dos quais os preços praticados serão definidos, bem como são estabelecidas todas as características das operações de fornecimento em um certo período.

142. Nos referidos contratos, as sociedades fornecedoras e o Requerente negociam sob quais características que as operações de compra e venda serão praticadas e, considerando estas características, definem qual será o preço praticado.

Usualmente, os fornecedores aceitam reduzir o preço praticado nas vendas para o Requerente para que as operações sejam praticadas em condições mais benéficas para elas.

143. Os fornecedores estabelecem reduções no preço de venda quando, por exemplo, o Requerente aceita: (i) desempenhar aspectos logísticos da cadeia de abastecimento de mercadorias; (ii) realizar ações de marketing e publicidade dos produtos vendidos nas lojas; (iii) renunciar ao direito de devolução de quebras e avarias de mercadorias; (iv) reservar pontos de exposição privilegiado para os produtos dos fornecedores em suas lojas, etc.

144. Os Contratos de Fornecimento estabelecem as condições em que as operações serão praticadas (e.g.: com concentração das atividades logísticas, com utilização de espaço privilegiado nas lojas, etc.). Assim, todo o contexto jurídico para a definição do preço, inclusive eventuais reduções em determinadas circunstâncias, estão estabelecidos antes que ocorra o efetivo fornecimento.

145. Historicamente, na indústria supermercadista, a redução nos preços é adimplida pela fornecedora em uma das seguintes formas: (i) em dinheiro, com o crédito de determinados valores previamente acordados em conta corrente de titularidade do estabelecimento atacadista e varejista (“Recebimento em Dinheiro”); (ii) em mercadorias, com o fornecimento adicional de mercadorias (sem custo) em benefício do estabelecimento atacadista e varejista (“Recebimento em Mercadorias”); e (iii) com redução no custo das mercadorias vendidas, no momento de pagamento das duplicatas (“Descontos Comerciais”).

146. As reduções no custo através de bonificações recebidas pelos fornecedores do Requerente são redutoras do custo das mercadorias revendidas e, em decorrência

dessa sua natureza jurídica, o Requerente não apresenta os valores relacionados à essas bonificações à tributação pelo PIS e pela COFINS.

Sustentou que as bonificações são elementos de formação do preço, reduzindo custo, porém sem integrar receitas tributárias das contribuições:

149. Nesse sentido, conforme será demonstrado a seguir, as reduções dos preços das mercadorias adquiridas pelo Requerente (bonificações) são elementos de formação do preço das mercadorias adquiridas por esta entidade, reduzindo o custo destes bens, de maneira que não consistem em receitas tributárias para fins de PIS e COFINS.

E assim detalhou:

150. As atividades no setor varejista supermercadistas possuem particularidades, entre elas a elaboração de Contratos de Fornecimento que estabelecem metodologia própria para a formação do preço das operações. Esta metodologia contratual tem como única finalidade estabelecer o preço na compra e venda entre fornecedores e atacadistas/varejistas 151. Nesse cenário, as operações estão submetidas sob a lógica fundamental do mercado em que o vendedor (fornecedor) quer receber para si o maior preço possível e o adquirente (atacadista/varejista) quer pagar o menor preço possível.

152. Considerando esta sistemática econômica, os Contratos de Fornecimento estabelecem que caso a fornecedora opte por vender os seus produtos em operação com certas características, o preço de venda praticado por ela naquele momento será reduzido, na medida em que estas características representam vantagens para a sociedade fornecedora.

153. A título de exemplo, o preço de venda da mercadoria ao Requerente pode ser impactado pela opção da fornecedora de transferir a responsabilidade de parte das operações logísticas para a comercial supermercadista.

154. Em sentido semelhante, os preços poderão impactados pela disponibilização de vantagens competitivas aos fornecedores, como a apresentação dos produtos em setores do estabelecimento comercial que possuem maior movimento e resultam em mais vendas, ou a apresentação dos produtos em mídias publicitárias, também resultando em acréscimo nas vendas.

155. Assim, o preço de aquisição das mercadorias é uma consequência natural dos termos e condições em que a compra e venda é celebrada, e não condicionada a eventos futuros e incertos das características em que as operações serão implementadas. Naturalmente, no caso de o Requerente assumir parcela das atividades logísticas, o preço de aquisição das mercadorias será menor, inclusive pelo fato de as mercadorias custarem menos aos vendedores. É evidente a aplicação da lógica de mercado livre. (destaques do original)156. Na medida em que o Requerente utiliza de sua ampla expertise e assume etapas na cadeia comercial, o preço praticado pelos vendedores cai. Destaca-se que todos estes elementos contratuais são celebrados em momento anterior ao da compra e

venda. Assim, as próprias características da operação implicam a definição do preço.(destaques do original)157. Desta forma, os valores questionados pelas Autoridades Fiscais jamais poderiam ser considerados receitas, uma vez que são um elemento de formação do preço.(destaques do original)158. O preço das mercadorias adquiridas é apurado mediante a subtração do preço base estabelecido pelo vendedor pelo valor das reduções concedidas na medida em que as operações foram praticadas seguindo determinadas características.

159. Reforça o entendimento de que se trata de elementos de formação do preço o fato de os Contratos de Fornecimento disciplinarem as relações comerciais entre o Requerente e a fornecedora por longos períodos de tempo, muitas vezes superiores a um ano. A duração do Contrato de Fornecimento impede que um preço fixo para o produto seja estabelecido para todo o período, definindo-se, então, diretrizes para a sua apuração.

160. O Contrato de Fornecimento estabelece os elementos para o cálculo do preço e não um preço fixo que pode deixar de ser razoável ao longo da sua vigência. Tratase de relações duradouras de fornecimento e, por este motivo, os contratos são celebrados para que ainda que existam interesses econômicos de parte a parte, sobressaia a boa-fé e a perpetuidade da relação comercial.

E remete à metodologia contábil do CPC 16:

161. Cumpre ressaltar que os Contratos de Fornecimento: (A) são celebrados em momento anterior à venda das mercadorias; (B) determinam de forma precisa como será apurado o preço em todas as operações futuras, seguindo parâmetros certos – que, no caso sob análise, acabam por reduzir o preço que será pago pelo Requerente para a aquisição de uma determinada quantidade de mercadorias; e(C) assim, definem o preço de venda a partir de um preço base que é reduzido conforme as características da operação praticada.

162. Esta característica é evidenciada pelo tratamento contábil conferido pelo Requerente sobre as aquisições. Em que pese o fato de o Direito ter independência com relação ao entendimento contábil, a norma contábil auxilia na compreensão do fato jurídico avaliado neste processo administrativo.

163. O CPC 16 estabelece a metodologia para a apuração do valor dos estoques, elementos principais da formação do custo das mercadorias revendidas:

“Custos do estoque 10. O valor de custo do estoque deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais.

11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição.” 164. Assim, conforme disposto pelas normas

contábeis aplicáveis, o preço base dos produtos vendidos é reduzido pelos descontos, abatimentos e outros itens semelhantes na determinação do custo de aquisição. Destaca-se que se trata da escrituração contábil de uma única operação (um único fato jurídico), ainda que segregada em dois momentos para fins de formalização (reconhecimento do valor escriturado em nota fiscal e redução deste montante conforme fornecimento adicional de mercadorias sem custo, crédito de determinados valores previamente acordados, desconto em duplicata, recebimento).

Citou decisão singular do Poder Judiciário em matéria semelhante a destes autos:

167. O Poder Judiciário já apreciou demanda como a discutida neste processo administrativo⁶. O caso discutido judicialmente apreciou o tratamento aplicado pela WMS Supermercados do Brasil Ltda. (“WMS”), sociedade supermercadista do antigo Grupo Walmart, quanto à tributação de valores indicados pelas Autoridades Fiscais como descontos condicionais recebidos junto aos fornecedores.

168. O relatório do Caso WMS indica que a sociedade teria registrado redutores de custo das mercadorias, conforme disposição contratual, mas que a nota fiscal de aquisição de produtos não registraria a referida redução, que somente seria implementada no momento do pagamento das duplicatas.

169. O Poder Judiciário entendeu que os valores questionados pelas Autoridades Fiscais naquela oportunidade possuíam natureza de redutor de custo – componentes para a formação do preço de aquisição das mercadorias que serão revendidas:

“É bem verdade que a nota fiscal é documento que sintetiza o negócio jurídico de compra e venda, servindo como extrato daquilo que foi pactuado pelas partes. Se era fundada a desconfiança do Fisco manifestada no curso da ação fiscal, deveria ela, porém ter sido satisfeita com a juntada dos contratos de fornecimento, pois do exame mais amplo que assim se viabiliza é possível verificar haver um contrato que previa termos gerais de negociação e também termos específicos. O acionamento dos termos específicos evidentemente que supera os termos iniciais. As notas fiscais, se é o certo que servem de extrato do negócio de compra e venda, não esgotam os termos do negócio jurídico, pois foram emitidas pelo fornecedor com base nos termos gerais, posteriormente alterados por conta da adesão aos termos específicos, que por si foram eleitos como mais vantajosos.

Assim fica esclarecida a divergência entre os valores indicados nas notas fiscais e os valores pagos pelo varejista: no curso da negociação, o fornecedor foi convencido a – ou antes, optou por - fornecer as mercadorias por um valor inferior ao que estava inicialmente predisposto. Portanto, como valor das mercadorias deve ser tido o preço efetivamente pago pelo adquirente, e não os indicados nas notas fiscais. (destaques do original)

Não é correto concluir, como faz o Fisco, que os fornecedores estariam remunerando atividade empresarial realizada a seu favor pelo contribuinte varejista. A fixação do valor da mercadoria se deve aos específicos termos de negociação, e tal fixação em valor abaixo do inicialmente aventado pelas partes só por ficção poderia se transmutar em receita tributável do comprador. É mesmo inapropriado se enveredar para o conceito de desconto, e ainda de ser condicional ou incondicional. Primeiro porque o desconto ocorre quando já definido o preço da mercadoria, e no caso dos Auto o preço da mercadoria foi sendo definido dinamicamente pelo fornecedor, valorando as benesses de exposição de sua marca e encargos operacionais. Segundo porque, para o fim de exclusão da tributação do PIS e COFINS, interessa à legislação de regência os descontos concedidos (pelo vendedor), e não o que se verifica no caso dos Auto, que tem por objeto de análise os descontos recebidos”(TRF-4, Agravo de Instrumento nº 5041760-25.2019.4.04.0000, Des. Relator Rômulo Pizzolatti, de 5.12.2019) (destaques do original)170. O I. Desembargador Relator Rômulo Pizzolatti delimita de maneira clara que o preço das vendas praticadas sob o Contrato de Fornecimento é aquele que reflete a vontade das partes, apurado a partir do Contrato de Fornecimento e formalizado na duplicata paga. Evidencia também que o fato de o preço ser diverso do valor escriturado nas notas fiscais não interfere em sua natureza jurídica.

Pontuado outro aspecto no relatório fiscal que é o argumento incompatível com a lógica operacional e econômica das aquisições, visto que a sociedade fornecedora não remunera a sociedade varejista. Pelo contrário, a fornecedora aufere receitas potencialmente tributáveis pelo PIS e pela COFINS em decorrência das vendas praticadas.

Menciona outras decisões proferidas pelo judiciário e pelo CARF em casos específicos similares aos destes autos e conclui com o seguinte:

182. Conforme amplamente detalhado, os valores sob discussão são elementos formadores do preço praticado nas aquisições realizadas pelo Requerente. A formação do preço ocorre em linha com os elementos contratados entre as partes em momento anterior ao da venda e garante segurança a relação de fornecimento de longo prazo, uma vez que o contrato não cuida de fixar um preço, mas de estabelecer os elementos necessários para a sua apuração ao longo de todo o período de vigência.

183. Logo, é claro que que estes valores não podem, jamais, ser considerados como receitas pelo Requerente, uma vez que reduzem o custo, estabelecendo o valor dos estoques das mercadorias mantidas para revenda, conforme regra contábil. Assim, o Requerente requer o reconhecimento de que os valores questionados são elementos de formação do preço, não sujeitos à incidência do PIS e da COFINS, em linha com a mais recente jurisprudência sobre a matéria.

Como tese alternativa à discussão de que os valores sejam efetivamente um componente do preço, mas sim descontos concedidos em momento posterior ao

da formação do preço (as bonificações são descontos incondicionais), assevera o seguinte:

185. Caso sejam considerados descontos, as bonificações possuem a natureza de descontos incondicionais. Isso conforme determina o artigo 121 do Código Civil brasileiro:

Art. 121. Considera-se condição a cláusula que, derivando exclusivamente da vontade das partes, subordina o efeito do negócio jurídico a evento futuro e incerto.

Afirma que as alegações da fiscalização são genéricas e sem análise quanto a natureza de cada um dos redutores de preço:

186. O artigo transcrito, bem como a doutrina, indica como elementos fundamentais para a identificação de uma condição a existência de evento futuro e incerto.

187. Neste ponto, merece destaque que as Autoridades Fiscais não apontaram em no TVF nem sequer um evento que fora interpretado cumulativamente como evento futuro e incerto. As alegações das Autoridades Fiscais estão pautadas em meras alegações genéricas no sentido de que toda e qualquer bonificação recebida pelo Requerente supostamente estaria sujeita à tributação pelo PIS e pela COFINS – sem qualquer análise quanto à natureza de cada um desses redutores de custo.

Cita decisões semelhantes dos tribunais judiciais para outros contribuintes, fls. 1842 a 1844:

(...)191. Ademais, o caso em destaque possui particular relevância uma vez que o TRF4 entendeu que a imposição feita pela Instrução Normativa nº 51 de 3.11.1978 (“IN 51/78”), que determina que os descontos somente podem ser considerados incondicionais na medida em que escriturados na mesma nota fiscal em que registrada as operações de venda, não deveria ser aplicada.

192. A acertada decisão consagra o entendimento que a natureza jurídica de um determinado desconto, enquanto condicional ou incondicional, não é modificada pela forma como o referido desconto foi formalizada em documentos fiscais. Neste caso, inexistente qualquer conexão entre a existência de um evento futuro e incerto e a escrituração destes valores em uma mesma nota fiscal.

(...)194. Os elementos contratuais até podem ser considerados futuros, mas jamais se enquadrariam no conceito de incertos. Tomando como exemplo a cláusula contratual que estabelece que o preço praticado será reduzido caso a fornecedora opte por utilizar da logística do Requerente, este elemento contratual não pode ser dado como incerto, haja vista ser de formação da obrigação, ou seja, o contrato prevê a entrega dos bens em centros de distribuições e por este motivo o preço será reduzido, ainda que esta característica seja considerada um desconto,

trata-se de desconto por condição certa. Os bens serão entregues nos centros de distribuições e o preço será reduzido.

195. Ademais, a IN 51/78 foi editada por órgão equivalente a atual RFB no ano de 1978, momento em que inexistia a CF/88 ou qualquer das legislações que estabelecem a incidência do PIS e da COFINS. Em que pese a harmonia contida no sistema jurídico, a referida IN trata de hipóteses que não se confundem com a exigência dessas contribuições e, portanto, não podem ser aplicadas.

196. Notadamente, a exigência de que os valores estejam escriturados na mesma nota fiscal em que ocorre a venda é ilegal, uma vez que extrapola o disposto no artigo 1º da lei 10.637/02 e 10.833/03 ao delimitar a hipótese de incidência. Os referidos artigos delimitam como fora do campo de incidência as “vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos”, não existindo qualquer referência à forma de escrituração dos descontos incondicionais.

197. Desse modo, caso os valores sob avaliação sejam considerados descontos, teriam natureza jurídica de descontos incondicionais (independentemente de sua formalização ou não na nota fiscal) e não deveriam ser submetidos à tributação pelo PIS e pela COFINS.

198. De toda maneira, a questão relacionada à classificação das bonificações como descontos condicionais ou incondicionais somente é relevante na perspectiva dos fornecedores (que concederam esses descontos) e, na perspectiva do Requerente(adquirente), não poderia afastar o fato de que esses valores não devem ser incluídos na sua base de cálculo do PIS e da COFINS – por corresponderem a mero redutor de custo, que não representa receita tributável por essas contribuições.

Defende que as bonificações não são receitas para efeito da apuração das contribuições do PIS/Pasep e Cofins:

199. Como mencionado, as Leis 10.637/02 e 10.833/03 introduziram no sistema jurídico brasileiro a sistemática não-cumulativa de apuração do PIS e da COFINS.

200. O artigo 1º das mencionadas leis determina que o fato gerador do PIS e da COFINS é “o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. O § 1º desse artigo complementa que “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”. (destaques do original)Menciona a doutrina:

201. Eliseu Martins, referência no plano das ciências contábeis, é categórico ao estabelecer que descontos comerciais não se confundem com receita, mas sim como redutores do preço de aquisição:

“No caso de descontos comerciais e abatimentos, não há dúvidas, devem ser considerados como redução do preço de aquisição.” 202. Desta forma, se os

descontos não preenchem os requisitos para que sejam tratados como receitas sob a perspectiva contábil, muito menos o serão em uma avaliação jurídica, pressupõe a existência de uma série de elementos.

203. Importante destacar que “receita” possui um conceito específico e delimitado para fins jurídicos. Este conceito de receita, utilizado para determinar a base de cálculo do PIS e da COFINS, não se confunde com o conceito contábil ou econômico de receita.

Referiu-se a julgamento do STF e as demais doutrinas:

204. Deve ser destacado que o STF definiu no julgamento do Recurso Extraordinário nº 150.764 e ADC 1 que a receita tributável pelas contribuições é aquela que represente um ingresso novo, definitivo e que integre o patrimônio do contribuinte.

O caso em tela não possui esses elementos, ainda que se tratem de receitas contábeis não se trata de elemento novo, mas mera redução de custos anteriormente incorridos. O sujeito passivo não ganha, ele deixa de gastar.

205. Paulo de Barros Carvalho⁹ entende que o Direito delimita os seus próprios objetos de relevância, sem que seja possível que esta ciência invada o campo de estudo das demais, ou o oposto. Dito de maneira mais simples, ao direito compete determinar o que é receita para fins de incidência do PIS e da COFINS, sem que este conceito seja necessariamente o mesmo adotado pelas ciências contábeis ou econômicas:

“A ciência do Direito não pode construir outra realidade que não aquela de descrever o seu objeto específico. O mesmo acontece com a Física ou com a Economia, que haverão de cingir-se à tarefa de descrever, respectivamente, as leis físicas e as leis econômicas.” 206. De fato, nem toda entrada de recursos nas contas da sociedade pode ser caracterizada como “receita” para fins jurídicos, mas somente aquelas que ingressam em caráter definitivo e representem um acréscimo ao patrimônio da sociedade. Este é o entendimento jurídico de “receita”.

207. As mais diversas definições doutrinárias e jurisprudenciais sobre o tema indicam a necessidade de que três elementos essenciais sejam identificados para que um determinado ingresso possa ser caracterizado como “receita”: (i) incorporação de valores de maneira positiva e que acarretem acréscimo patrimonial; (ii) incorpore-se de forma definitiva ao patrimônio da sociedade; e (iii) tenha relação causal entre com as atividades sociais desenvolvidas pela pessoa jurídica. (destaques do original) Conclui o seguinte fundamentando-se na CF/88:

212. Por fim, para que o ingresso seja considerado juridicamente como “receita”, é necessário que represente remuneração ou contraprestação de atos, atividades ou

operações da pessoa jurídica (terceiro elemento) e que representem acréscimo patrimonial. Elemento, novamente, não verificado no contexto descrito, uma vez que o Requerente não gera receita comprando, mas sim vendendo.

213. As bonificações não representam acréscimo patrimonial, mas sim redução de custo de mercadoria, não podendo ser tributadas pelo PIS e pela COFINS como receita, sob pena de ofensa ao artigo 1º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Reitera-se que a definição de “receita” contida nas Leis não necessariamente corresponde ao entendimento contábil ou econômico mantido sobre a mesma palavra 214. A análise da CF/88 (artigo 195, inciso I, alínea “b”) deixa claro que os valores que não acarretem efetivo acréscimo positivo ao patrimônio da pessoa jurídica não poderão ser objeto de tributação pelo PIS e pela COFINS (a Constituição Federal somente outorga ao legislador a competência para instituição do PIS ou da COFINS sobre valores que ingressem positivamente no patrimônio do contribuinte).

(...)215. Com base nas premissas adotadas pela doutrina, as bonificações não representam receita, pois tais valores consistem, na realidade, em redução de custo de aquisição das mercadorias.

216. O STF já se manifestou quanto ao conceito de receita para fins de incidência do PIS e da COFINS. O tema foi objeto do Recurso Extraordinário nº 606.107/RS12, afetado com repercussão geral, de relatoria da Ministra Rosa Weber, que definiu que receita é “o ingresso financeiro que se integra ao patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições” (destaques do original)(...)219. Assim, nos termos da CF/88, tal como interpretada pelo STF, receita é uma grandeza econômica referente a certos fatos que ocorrem no patrimônio de uma empresa que modificam o seu estado de riqueza própria (patrimônio), alterando esse valor para mais (no caso das receitas) ou para menos (despesas e custos).

Receita, portanto, comporta ingressos no patrimônio da empresa que tem efeito de acrescentar, de maneira definitiva, o seu patrimônio.

(...)221. Portanto, os eventuais ganhos contábeis registrados pelo contribuinte não se confundem com receitas tributáveis pela ausência de caráter positivo. Isso porque juridicamente tratam-se de redutores dos custos, e não de acréscimos patrimoniais.

Sobre o fato alegado de que as bonificações não decorrem da prestação de serviços tem-se as seguintes argumentações:

222. Nos termos do art. 1º, caput e § 1º, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, o PIS e a COFINS incidem sobre “o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil” (caput) – sendo

que “o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977(...)” (§ 1º).

223. De acordo com o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26.12.1997 (“DL 1.598/77”), a receita bruta compreende (i) o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (ii) o preço da prestação de serviços em geral; (iii) o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (iv) as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

(destaques do original)224. Ora, é sabido que o objeto social do Requerente consiste na comercialização de produtos (atividade-fim), dentre outras atividades. No entanto, as bonificações recebidas não se referem a serviços prestados em benefício de fornecedores que, em contrapartida, remunerariam o Requerente. O que se tem é tão somente que, para realização de sua atividade-fim, o Requerente pratica diversas atividades-meio visando viabilizar seu negócio aumentando suas vendas.

225. Dentre as atividades-meio, cite-se, por exemplo, a colocação dos produtos em gôndolas; a realização de propagandas e de promoções. Estas atividades-meio acabam por gerar descontos na forma de bonificações concedidas por fornecedores. Todavia, não há uma prestação de serviço em favor dos fornecedores, apta a gerar receitas tributárias pelo PIS e pela COFINS. (destaques do original)226. Não há uma obrigação de fazer por parte do Requerente e tampouco uma remuneração por um serviço prestado. As partes apenas estabelecem determinados descontos comerciais em razão de privilégios na exposição de produtos ou da marca vendida. Trata-se de evidente relação de muitos anos consolidada entre fornecedores e atacadistas/varejistas que, em razão da relação de parceria desenvolvida, fazem acordos comerciais, atrelados exclusivamente a uma compra e venda (ausente qualquer prestação de serviços), na sua essência uma obrigação de dar.

227. Não existe um contrato de prestação de serviços entre o Requerente e os fornecedores, mas apenas contratos particulares que preveem a concessão de bonificação, por meio dos quais o fornecedor se compromete a conceder desconto(bonificação) em ocorrendo determinadas situações. Se os contratos não traduzem uma prestação de serviços, evidentemente não cabe às Autoridades Fiscais presumir que as operações teriam essa natureza e poderiam estar sujeitas à incidência do PIS e da COFINS.

228. Assim, fica claro que as bonificações recebidas pelo Requerente não correspondem a receitas operacionais e, muito menos, à remuneração por serviço prestado por esta entidade – não cabendo a exigência de PIS/COFINS.

Sobre o tema em geral apresentou extensa citação à jurisprudência, fls. 1850 a 185, e sobre a Inversão da Lógica Econômica na Cadeia Comercial prosseguiu com o seguinte:

248. As Autoridades Fiscais adotaram o entendimento que o Requerente aufere receitas junto aos seus fornecedores e que estas receitas, portanto, estariam sujeitas à incidência das Contribuições ao PIS e à COFINS na forma estabelecida pelo artigo 1º da Lei 10.637/02 e 10.833/03. (destaques do original)249. Ocorre que o entendimento das Autoridades Fiscais parte de uma premissa que não possui amparo lógico ou econômico. Isso porque, a aquisição de mercadorias para a revenda é o momento da atividade do Requerente em que esta realiza a formação de seu custo, momento em que esta entidade gasta recursos para formar os seus estoques e, posteriormente, revendê-los. (destaques do original)250. Em outras palavras, a Fiscalização parte da premissa de que o Requerente aumenta o seu patrimônio comprando produtos para a revenda, afirmação que é absolutamente infundada. (destaques do original)251. A lógica econômica das atividades do Requerente é a seguinte: (i) a sociedade comercial atacadista/varejista busca adquirir de seus fornecedores produtos com o menor preço, inclusive mediante a negociação de bonificações, reduzindo o custo dos estoques de mercadorias para a revenda; e (ii) busca vender as mercadorias adquiridas com as melhores margens de lucro possíveis para os seus consumidores.

252. Como é usual em uma economia de livre mercado, o vendedor busca para si o maior preço possível, enquanto o comprador pretende pagar o menor preço. No momento em que for atingido o equilíbrio entre as percepções das partes sobre o preço da operação, haverá sido apurado o preço de venda. No caso sob avaliação nestes autos, o Requerente estabelece determinadas características para a operação que a tornam mais atrativas para os fornecedores, que reduzem a sua percepção quanto ao preço ideal de venda.

253. O racional econômico descrito foi introduzido na legislação que regulamenta a cobrança do PIS e da COFINS da seguinte forma: (i) as mercadorias adquiridas são os custos da sociedade comercial atacadista/varejista e podem representar créditos dessas contribuições; e (ii) as mercadorias são revendidas e representam receitas pela sociedade comercial varejista, que podem ser tributadas pelo PIS e pela COFINS.

254. As Autoridades Fiscais estão exigindo tributos sobre a compra de mercadorias, mas o Requerente não pode auferir receitas neste momento - pode, no máximo, reduzir o seu custo de aquisição. O Requerente somente aufere receitas, na acepção legal da legislação que exige as contribuições (aumento positivo, definitivo e novo do seu patrimônio), quando realiza a venda das mercadorias.

(destaques do original)255. Merece desta que o TRF-4, ao apreciar o Caso WMS, transcrito acima, sustentou o seu posicionamento justamente a partir deste racional. Qual seja, a sociedade atacadista/varejista somente aufere receita para fins de tributação pelo PIS e pela COFINS no momento que revende as mercadorias adquiridas para esse fim. Atribuir a natureza de receita tributável para redução do

custo de aquisição é verdadeira subversão da lógica tributária das contribuições sob avaliação nestes autos.

256. Desta forma, as premissas adotadas pelas Autoridades Fiscais contrariam o entendimento jurídico sobre o conceito de receitas tributáveis, bem como o racional econômico da operação comercial. As operações com os fornecedores geram custos(maiores ou menores) para o Requerente. Desta forma, é descabida a incidência do PIS e da COFINS sobre as bonificações.

Como argumento subsidiário da classificação das bonificações como receitas financeiras assim dispõe:

257. Por fim, ainda que se entenda que as bonificações não sejam redutores de custos das mercadorias, o que se admite apenas para fins de argumentação, na remota hipótese de serem enquadrados como receitas tributáveis, tais valores teriam natureza de receitas financeiras, sujeitas à alíquota de 4,65%.

258. Note-se que esse entendimento está em linha com o posicionamento da própria RFB na Solução de Consulta COSIT nº 34, de 21.11.2013: (destaques do original)“BASE DE CÁLCULO. DESCONTOS CONDICIONAIS E INCONDICIONAIS.

Os descontos incondicionais consideram-se parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos; esses descontos não se incluem na receita bruta da pessoa jurídica vendedora e, do ponto de vista da pessoa jurídica adquirente dos bens ou serviços, constituem redutor do custo de aquisição, não configurando receita.

Os descontos condicionais são aqueles que dependem de evento posterior à emissão da nota fiscal, usualmente, do pagamento da compra dentro de certo prazo, e configuram despesa financeira para o vendedor e receita financeira para o comprador.” (grifos nossos) (destaques do original)259. Nessa linha, a legislação fiscal estabelece quais contas devem integrar o campo “receitas e despesas financeiras”, nos termos do artigo 373 do Regulamento do Imposto de Renda (“RIR/1999”)14 vigente à época dos fatos e do artigo 397 do atual RIR/201815:

(...)260. Note-se que os dispositivos do RIR/1999 e do RIR/2018 não detalham os componentes das “receitas financeiras”, afirmando que quaisquer descontos se classificam como tal. Nesse particular, o Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações16, ao comentar sobre os descontos financeiros, menciona aqueles concedidos normalmente em função de pagamentos antecipados, sem prejuízo dos descontos concedidos por outros motivos: (destaques do original) (...)

261. Do mesmo modo, aliás, a própria RFB, no Manual “Perguntas e Respostas de 2019” (aplicável aos fatos geradores em questão), confirma que descontos são receitas financeiras para todos os fins:

"139. O que se consideram Receitas Financeiras e como devem ser tratadas?

Os juros recebidos, os descontos obtidos, o lucro na operação de reporte, o prêmio de resgate de títulos ou debêntures e os rendimentos nominais relativos a aplicações financeiras de renda fixa, auferidos pelo contribuinte no período de apuração, compõem as receitas financeiras e, assim, deverão ser incluídos no lucro operacional.” (destaques da contribuinte)263. Portanto, ainda que se considere que os descontos concedidos ao Requerente sejam receitas para fins fiscais, o que se admite apenas para argumentar, resta evidente que esse tipo de receita teria natureza financeira, o que resulta nº necessário recálculo da atuação fiscal. Nessa oportunidade, a alíquota conjunta aplicável não seria mais de 9,25%, mas sim de 4,65%, nos termos do Decreto nº 8.426, de 1.4.2015 (“Decreto 8.426/2015”). (destaques do original)

2.4 ABUSIVIDADE DA MULTA APLICADA

Entende que a multa de ofício de 75% é abusiva, carente de razoabilidade e proporcionalidade e possui efeito confiscatório. Esclarece que o STF tem reduzido este percentual de 20% a 30% do valor do tributo.

Refuta a aplicação da multa SELIC sob pena de agravamento da sanção o que é injustificável e ilegal e diz que a lei que a instituiu tomou-a como parâmetro somente em relação ao principal e não em relação a multa, que é penalidade e não pode ser utilizada como fator de correção, por expressa vedação legal. Conclui o seguinte:

269. Assim, resta evidente a improcedência de se aplicar juros sobre a multa, na medida em que, se os juros remunerarão o credor que foi privado do seu patrimônio, estes somente deverão incidir sobre o que deveria ter sido recolhido no prazo legal, mas supostamente não o foi, em respeito ao artigo 3º do CTN, e ao artigo 150, inciso VI, da CF/88, bem como aos artigos 5º, incisos XXII e XXIV (direito de propriedade e justa indenização), e 37 (moralidade), todos da CF/88.

2.5 DO PEDIDO

Suposta Infração nº 01 | A Possibilidade de Reconhecimento de Créditos sobre Insumos

- *Nulidade – Erro na delimitação dos fatos autuados e a limitação ao direito de defesa do Requerente: em sede preliminar, os Autos de Infração padecem de nulidade, uma vez que em nenhum momento as Autoridades Fiscais analisaram a utilização dos bens que deram surgimento aos créditos aproveitados pelo Requerente e/ou a sua relação com as atividades do Requerente, se limitando tão somente a alegar que não caberia a apuração desses créditos por sociedades comerciais (sem qualquer exame quanto à relevância e materialidade desses bens às atividades do Requerente). Esse patente vício dos Autos de Infração cerceia o direito de defesa do Requerente, constituindo violação aos princípios constitucionais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa (artigo 5º, incisos LIV e LV, da Constituição Federal), o que torna o Auto de*

Infração nulo por vício material insanável, nos termos do artigo 59, II do Decreto 70.235/72);

- *A complexidade das atividades desenvolvidas pelo Requerente: as atividades desenvolvidas pelo Requerente são muito mais complexas do que a mera compra e venda de mercadoria (envolvendo, inclusive, a prestação de serviços), sendo que o esforço de suas atividades está na integração da cadeia produtiva, que envolve todas as etapas posteriores à fabricação do bem. Desse modo, considerando que a venda dos produtos ao consumidor final é somente o resultado de um longo processo desenvolvido pelo Requerente, não é possível resumir as suas atividades à mera compra e venda de mercadorias;*

- *A impossibilidade de vedação à apuração de créditos de PIS/COFINS por sociedades comerciais: caso entenda-se que o Requerente é sociedade exclusivamente comercial (o que somente se cogita para fins de argumentação), esse mero fato não poderia ser utilizado para afastar o seu direito aos créditos sob discussão, uma vez que:*

a) não existe nenhuma vedação legal à apuração de créditos de PIS/COFINS por sociedades puramente comerciais, de modo que o entendimento da Fiscalização é ilegal e não possui nenhum amparo legal;

b) a interpretação mais correta e condizente da CF/88 e da legislação ordinária aplicável c) todas as despesas essenciais e relevantes à formação das receitas tributáveis dos contribuintes devem ser passíveis de creditamento, independentemente da natureza de sua atividade;

d) em nenhum momento a CF/88 permitiu ao legislador ordinário autorizar o creditamento aos contribuintes do setor industrial e de prestação de serviços e, ao mesmo tempo, restringir a tomada de créditos aos contribuintes do setor comercial;

e) eventual entendimento nesse sentido resultaria em tratamento desigual entre contribuintes sujeitos à mesma sistemática não cumulativa de apuração do PIS e da COFINS, em violação ao princípio da isonomia;

f) a restrição de apuração de créditos de PIS/COFINS por sociedades comerciais resultaria no aumento das alíquotas dessas contribuições, sem a contrapartida do crédito, o que traria desestímulo a determinados setores econômicos e ineficiência econômica, em sentido contrário à intenção da legislação ao instituir a sistemática não cumulativa de apuração dessas contribuições; e

sua apuração dessas contribuições implicaria a sua sujeição à tributação pelo PIS e pela COFINS, o que não pode ser admitido.

Como já reconhecido pelo próprio STF pelo Tema 69, o ICMS não pode compor a base de cálculo das Contribuições. Nesse sentido, considerando que, conforme entendimento consolidado pelo STJ, o ICMS e o ICMS-ST possuem a mesma natureza (tratando-se da substituição tributária como mera técnica de

arrecadação, que não altera a natureza jurídica do tributo), o ICMS-ST não deve, sob hipótese alguma, compor a base de cálculo do PIS e da COFINS, razão pela qual deve ser reconhecido o direito do Requerente à exclusão da base de cálculo das referidas Contribuições.

- O ônus econômico: ainda que o substituto seja responsável pelo recolhimento do tributo que seria devido pelo restante dos agentes da cadeia econômica, o ônus econômico do ICMS-ST é efetivamente suportado pelos demais agentes pertencentes à cadeia (substituído), uma vez que o valor do tributo recolhido antecipadamente é “embutido” (absorvido, incorporado ou repassado) no custo de aquisição das mercadorias. Há, portanto, um reembolso, pelo substituído, ao substituto, que antecipou o imposto que, na sistemática normal, seria devido pelo substituído;

- O ICMS-ST compõe o custo de aquisição das mercadorias: no âmbito das aquisições realizadas pelo Requerente, o ICMS-ST faz parte da quantidade de capital financeiro empregado para fins de aquisição das mercadorias. Muito embora as empresas, na qualidade de substituídas tributárias, não recolham o ICMS-ST diretamente em razão das regras de substituição tributária, esses estabelecimentos são onerados pelo imposto estadual, pois suportam o seu ônus financeiro e jurídico na operação anterior, quando recebem as mercadorias que são revendidas aos clientes. Desse modo, tratando-se de tributo não recuperável, as normas tributárias e contábeis estabelecem que o ICMS-ST deve compor o custo de aquisição das mercadorias adquiridas pelo Requerente e, nos termos do art. 3º, inciso I e § 1º, inciso I das Leis 10.637/02 e 10.833/03, deve compor a base de créditos de PIS/COFINS a serem descontados por esta entidade; e
- A Impossibilidade de inclusão do valor do ICMS-ST na base de cálculo do PIS e da COFINS do Requerente: subsidiariamente, caso não se entenda que o ICMS-ST deve compor o custo de aquisição das mercadorias adquiridas pelo Requerente – o que se somente se admite para fins de argumento – a não exclusão desse montante da sua apuração dessas contribuições implicaria a sua sujeição à tributação pelo PIS e pela COFINS, o que não pode ser admitido. Como já reconhecido pelo próprio STF pelo Tema 69, o ICMS não pode compor a base de cálculo das Contribuições. Nesse sentido, considerando que, conforme entendimento consolidado pelo STJ, o ICMS e o ICMS-ST possuem a mesma natureza (tratando-se da substituição tributária como mera técnica de arrecadação, que não altera a natureza jurídica do tributo), o ICMS-ST não deve, sob hipótese alguma, compor a base de cálculo do PIS e da COFINS, razão pela qual deve ser reconhecido o direito do Requerente à exclusão da base de cálculo das referidas Contribuições.g) o direito dos contribuintes sujeitos ao regime não cumulativo do PIS e da COFINS ao desconto de créditos não corresponde a benefício fiscal, mas sim a metodologia de apuração desses tributos, de modo que não seria cabível a aplicação do art. 111 do Código Tributário Nacional.

- O crédito de PIS/COFINS sobre insumos: em entendimento respaldado pelo E. STF no Caso Unilever, o E. STJ já definiu – em julgamento sujeito à sistemática de

recursos repetitivos (Caso Anhambi) – que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade e relevância do respectivo bem ou serviço à atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte, sem qualquer distinção quanto à natureza (industrial, prestação de serviços e comercial) dessa atividade.

Por esse motivo, o Requerente tem direito ao reconhecimento e aproveitamento de créditos sobre todos bens e serviços que sejam essenciais ou relevantes ao desenvolvimento de sua atividade, independentemente de sua natureza – sendo que, no caso destes autos, a essencialidade/relevância dos bens e serviços considerados como insumos pela Requerente é fato incontroverso nestes autos, diante da ausência de questionamento específico no TVF pela Fiscalização.

Suposta Infração nº 02 | A Possibilidade de Reconhecimento de Créditos sobre o ICMS-ST • O ônus econômico: ainda que o substituto seja responsável pelo recolhimento do tributo que seria devido pelo restante dos agentes da cadeia econômica, o ônus econômico do ICMS-ST é efetivamente suportado pelos demais agentes pertencentes à cadeia (substituído), uma vez que o valor do tributo recolhido antecipadamente é “embutido” (absorvido, incorporado ou repassado) no custo de aquisição das mercadorias. Há, portanto, um reembolso, pelo substituído, ao substituto, que antecipou o imposto que, na sistemática normal, seria devido pelo substituído;

• O ICMS-ST compõe o custo de aquisição das mercadorias: no âmbito das aquisições realizadas pelo Requerente, o ICMS-ST faz parte da quantidade de capital financeiro empregado para fins de aquisição das mercadorias. Muito embora as empresas, na qualidade de substituídas tributárias, não recolham o ICMS-ST diretamente em razão das regras de substituição tributária, esses estabelecimentos são onerados pelo imposto estadual, pois suportam o seu ônus financeiro e jurídico na operação anterior, quando recebem as mercadorias que são revendidas aos clientes. Desse modo, tratando-se de tributo não recuperável, as normas tributárias e contábeis estabelecem que o ICMS-ST deve compor o custo de aquisição das mercadorias adquiridas pelo Requerente e, nos termos do art. 3º, inciso I e § 1º, inciso I das Leis 10.637/02 e 10.833/03, deve compor a base de créditos de PIS/COFINS a serem descontados por esta entidade; e • A Impossibilidade de inclusão do valor do ICMS-ST na base de cálculo do PIS e da COFINS do Requerente: subsidiariamente, caso não se entenda que o ICMS-ST deve compor o custo de aquisição das mercadorias adquiridas pelo Requerente – o que se somente se admite para fins de argumento– a não exclusão desse montante da sua apuração dessas contribuições implicaria a sua sujeição à tributação pelo PIS e pela COFINS, o que não pode ser admitido.

Como já reconhecido pelo próprio STF pelo Tema 69, o ICMS não pode compor a base de cálculo das Contribuições. Nesse sentido, considerando que, conforme entendimento consolidado pelo STJ, o ICMS e o ICMS-ST possuem a mesma natureza (tratando-se da substituição tributária como mera técnica de arrecadação, que não altera a natureza jurídica do tributo), o ICMS-ST não deve,

sob hipótese alguma, compor a base de cálculo do PIS e da COFINS, razão pela qual deve ser reconhecido o direito do Requerente à exclusão da base de cálculo das referidas Contribuições.

- *O ônus econômico: ainda que o substituto seja responsável pelo recolhimento do tributo que seria devido pelo restante dos agentes da cadeia econômica, o ônus econômico do ICMS-ST é efetivamente suportado pelos demais agentes pertencentes à cadeia (substituído), uma vez que o valor do tributo recolhido antecipadamente é “embutido” (absorvido, incorporado ou repassado) no custo de aquisição das mercadorias. Há, portanto, um reembolso, pelo substituído, ao substituto, que antecipou o imposto que, na sistemática normal, seria devido pelo substituído;*

- *O ICMS-ST compõe o custo de aquisição das mercadorias: no âmbito das aquisições realizadas pelo Requerente, o ICMS-ST faz parte da quantidade de capital financeiro empregado para fins de aquisição das mercadorias. Muito embora as empresas, na qualidade de substituídas tributárias, não recolham o ICMS-ST diretamente em razão das regras de substituição tributária, esses estabelecimentos são onerados pelo imposto estadual, pois suportam o seu ônus financeiro e jurídico na operação anterior, quando recebem as mercadorias que são revendidas aos clientes. Desse modo, tratando-se de tributo não recuperável, as normas tributárias e contábeis estabelecem que o ICMS-ST deve compor o custo de aquisição das mercadorias adquiridas pelo Requerente e, nos termos do art. 3º, inciso I e § 1º, inciso I das Leis 10.637/02 e 10.833/03, deve compor a base de créditos de PIS/COFINS a serem descontados por esta entidade; e*
- *A Impossibilidade de inclusão do valor do ICMS-ST na base de cálculo do PIS e da COFINS do Requerente: subsidiariamente, caso não se entenda que o ICMSST deve compor o custo de aquisição das mercadorias adquiridas pelo Requerente – o que se somente se admite para fins de argumento – a não exclusão desse montante da sua apuração dessas contribuições implicaria a sua sujeição à tributação pelo PIS e pela COFINS, o que não pode ser admitido. Como já reconhecido pelo próprio STF pelo Tema 69, o ICMS não pode compor a base de cálculo das Contribuições. Nesse sentido, considerando que, conforme entendimento consolidado pelo STJ, o ICMS e o ICMS-ST possuem a mesma natureza (tratando-se da substituição tributária como mera técnica de arrecadação, que não altera a natureza jurídica do tributo), o ICMSST não deve, sob hipótese alguma, compor a base de cálculo do PIS e da COFINS, razão pela qual deve ser reconhecido o direito do Requerente à exclusão da base de cálculo das referidas Contribuições.*

Suposta Infração nº 03 | A Impossibilidade de Tributação das Bonificações

- *As bonificações têm natureza de redução de custo, e não de receita tributável: as bonificações possuem natureza de redução do custo de aquisição das mercadorias e, portanto, não configuram receita tributável para fins de incidência do PIS e da COFINS. Independentemente de sua forma de denominação, contabilização ou forma de operacionalização, as bonificações concedidas ao Requerente não*

podem ser consideradas como receitas operacionais da pessoa jurídica, uma vez que não representam qualquer acréscimo patrimonial ao contribuinte, mas apenas a redução de custos;

- *As bonificações são elementos formadores do custo de aquisição: os acordos celebrados pelo Requerente e seus fornecedores consistem apenas no estabelecimento de determinadas características às operações de aquisição, que, caso sejam seguidas, implicam a redução do custo de aquisição das mercadorias.*

Os Contratos de Fornecimento, que preveem as bonificações: (A)são celebrados em momento anterior à venda das mercadorias; e (B) com base em parâmetros precisos e definidos, fixam o preço de venda a partir de um preço base que é reduzido conforme as características da operação praticada;

- *As bonificações configuram descontos incondicionais: as bonificações concedidas pelos fornecedores do Requerente não estão vinculadas a qualquer evento futuro e incerto, de tal forma que não são condicionadas. Nesse contexto, caso as bonificações recebidas pelo Requerente sejam classificadas como descontos, tais montantes deveriam ser reconhecidos como descontos incondicionais, na medida em que não há qualquer elemento futuro e incerto que esteja atrelado à concessão das bonificações;*

- *As bonificações não podem ser classificadas como receitas para fins de incidência das contribuições: os valores das bonificações recebidas pelo Requerente não constituem nenhum ingresso novo e definitivo que integre o patrimônio desta entidade. As bonificações em questão não existem no plano jurídico senão acompanhadas das aquisições, tratando-se, portanto, de um único elemento (o custo de aquisição). Tais valores não constituem ingresso novo e definitivo ao patrimônio do Requerente, uma vez que resultam simplesmente na redução do custo de aquisição das mercadorias. Isto posto, dada a ausência de caráter positivo, as bonificações recebidas pelo Requerente não devem ser caracterizadas como receitas para fins de incidência do PIS e da COFINS;*

- *As bonificações não decorrem da prestação de serviços: as bonificações recebidas não se referem a serviços prestados em benefício de fornecedores que, em contrapartida, remunerariam o Requerente. Não há prestação de serviço em favor dos fornecedores, tampouco remuneração do Requerente apta a gerar receitas tributárias pelo PIS e pela COFINS; e*

- *Argumento subsidiário – Natureza de receitas financeiras: mesmo que fossem receitas, o que se admite apenas para argumentar, as bonificações teriam natureza de receitas financeiras e, conforme a legislação vigente ao tempo de sua verificação, seriam tributadas pelo PIS e pela COFINS à alíquota de 4,65%, nos termos do Decreto 8.426/2015.*

A Abusividade da Multa Aplicada • A multa de ofício aplicada – no percentual de 75% - sobre o valor do crédito tributário principal lançado é abusiva e

confiscatória no caso concreto, que envolve tão somente, no máximo, divergência de interpretação da legislação tributária.

Portanto, essa multa deve ser afastada no caso concreto ou, ao menos, reduzida.

271. Considerando todo o exposto acima, o Requerente tem por comprovada a exatidão dos procedimentos adotados e a total improcedência dos Autos de Infração, bem como o equívoco cometido pelas Autoridades Fiscais ao interpretar os fatos e o Direito a eles aplicável neste caso.

272. Sendo assim, o Requerente pleiteia o ACOLHIMENTO INTEGRAL DA PRESENTE IMPUGNAÇÃO e o imediato cancelamento dos Autos de Infração (principal, multas e juros), com o conseqüente restabelecimento do saldo acumulado de créditos de PIS/COFINS do Requerente, bem como com o arquivamento do processo administrativo.

273. O Requerente protesta ainda pela juntada posterior de documentos que possam se fazer necessários, nos termos do artigo 16, § 4.º, alínea “a” do Decreto 70.235/72, bem como do princípio da verdade material que orienta o processo administrativo fiscal

A decisão recorrida julgou improcedente a Impugnação e conforme ementa do Acórdão nº 108-041.814 que apresenta o seguinte resultado:

PROCESSO 15746.720799/2023-11

ACÓRDÃO 108-041.814 – 31ª TURMA/DRJ08

SESSÃO DE 27 de fevereiro de 2024

INTERESSADO ATACADAO S.A.

CNPJ/CPF 75.315.333/0001-09

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Data do fato gerador: 30/04/2019, 31/05/2019, 30/06/2019, 31/08/2019, 30/09/2019, 31/10/2019, 30/11/2019, 31/12/2019, 31/01/2020, 28/02/2020, 31/03/2020, 30/04/2020, 31/05/2020, 31/10/2020, 30/11/2020, 31/12/2020
INSUMO. INEXISTÊNCIA. ATIVIDADE COMERCIAL.

Para fins de apuração de créditos da contribuição, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda.

O conceito de insumo, definido pelo STJ no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR está vinculado à atividade de prestação de serviço e à fabricação ou produção de bens, de modo a inexistir insumo na atividade comercial.

NÃO CUMULATIVIDADE CRÉDITOS. ICMS-ST. IMPOSSIBILIDADE.

O ICMS-ST que consta da nota fiscal emitida pelo substituto tributário não compõe a base de cálculo das contribuições devidas por ele vendedor.

Considerando que o ICMS-ST não faz parte do valor da mercadoria, não é possível o desconto de crédito pelo substituído em consonância com o princípio do regime não cumulativo, nos termos das Leis nº 10.833/2003, 10.637/2002 e de decisão do STF.

BONIFICAÇÃO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS.IMPOSSIBILIDADE.

Os montantes recebidos em decorrência das vantagens para o atingimento de determinadas condições que não reduzem o valor das notas fiscais de venda e que se efetivam em momento posterior a sua emissão não configuram descontos incondicionais ou redutores de preço e sim receita do adquirente, porquanto estão sujeitos à tributação da Cofins.

BONIFICAÇÕES. DESCONTO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE

O adquirente não poderá descontar crédito em relação a produtos havidos por bonificações, visto que a aquisição desses produtos ocorre a título gratuito, não havendo pagamento de Cofins pelo fornecedor.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Incidem acréscimos moratórios (juros de mora) para fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, em percentual equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), para títulos federais, acumulada mensalmente, sobre o valor correspondente à multa de ofício. Súmula vinculante CARF nº 5 preleciona a procedência da incidência dos juros de mora sobre o crédito tributário que é composto de principal e multa.

MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA

Decorrendo a exigência da multa de ofício e da taxa SELIC sobre os juros de mora de expressa determinação legal, conforme descrito nos demonstrativos que acompanham o lançamento, não cumpre à DRJ afastá-la sem lei regulamentadora, nos termos do art. 97, inciso VI, do CTN.

PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE, PROPORCIONALIDADE E VEDAÇÃO AO CONFISCO. LEGALIDADE ESTRITA. ATIVIDADE ADMINISTRATIVA VINCULADA.

Não cumpre à DRJ, mormente em se tratando de atividade administrativa plenamente vinculada, discutir em sede de recurso administrativo matéria constitucional, como os critérios da proporcionalidade e da razoabilidade, a fim de dispensar ou reduzir penalidades, assim como a correção pela taxa SECLIC instituída por lei e a sua incidência, as quais, devem ser levadas à apreciação dos órgãos judiciais competentes.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Data do fato gerador: 30/04/2019, 31/05/2019, 30/06/2019, 31/08/2019, 30/09/2019, 31/10/2019, 30/11/2019,

31/12/2019, 31/01/2020, 28/02/2020, 31/03/2020, 30/04/2020, 31/05/2020, 31/10/2020, 30/11/2020, 31/12/2020 LEGISLAÇÃO CORRELATA. CONEXÃO.

A correlação entre as normas que regem as contribuições, autoriza a aplicação das mesmas conclusões referentes ao lançamento da Cofins para a Contribuição para o PIS/Pasep.

Original DOCUMENTO VALIDADO EM 27/02/ 2024 15:14:05 ACÓRDÃO 108-041.814 – 31ª TURMA/DRJ08 PROCESSO 15746.720799/2023-11 3 Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Data do fato gerador: 30/04/2019, 31/05/2019, 30/06/2019, 31/08/2019, 30/09/2019, 31/10/2019, 30/11/2019, 31/12/2019, 31/01/2020, 28/02/2020, 31/03/2020, 30/04/2020, 31/05/2020, 31/10/2020, 30/11/2020, 31/12/2020 NULIDADE. INEXISTÊNCIA Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972. Inexiste cerceamento do direito de defesa quando oferecido à contribuinte oportunidade de manifestação e realizadas intimações para a prestação de esclarecimentos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O Recurso Voluntário da Recorrente foi interposto de forma tempestiva, reproduz os argumentos apresentados em sede de impugnação, em síntese pleiteia o acolhimento integral do presente recurso voluntário, com o consequente cancelamento dos Autos de Infração e arquivamento deste processo administrativo.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Flávia Sales Campos Vale, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo, bem como, atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Dos fatos

Conforme já relatado, trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela 31ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ/08 que julgou improcedente a Impugnação apresentada pela Recorrente e manteve o crédito tributário.

Em síntese os Autos de Infração sob discussão exigem valores supostamente devidos de PIS/COFINS sobre a glosa de determinados créditos referentes aos anos-calendário de

2019 e 2020, acrescidos de multa de ofício (no percentual de 75%) e juros de mora. A autuação foi baseada na suposta prática de 3 infrações, a saber:

(i) aproveitamento créditos relativos a serviços utilizados como insumos, na apuração do PIS e COFINS, mesmo tendo como atividade preponderante a revenda de bens;

(ii) aproveitamento créditos relativos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviço – Substituição Tributária (ICMS ST) na apuração do PIS e COFINS; e

(iii) auferimento de receitas proveniente de acordos comerciais com fornecedores (bonificações) e os não tributou na apuração do PIS e COFINS.

A Recorrente em sede de Recurso Voluntário refuta todas as alegações do Fisco, bem como argui a nulidade dos Autos de Infração.

Da nulidade dos Autos de Infração

Pois bem. Alega a Recorrente a nulidade dos Autos de Infração em razão de erro na delimitação dos fatos autuados e a limitação ao seu direito de defesa.

Contudo, razão não lhe assiste e nos termos do inciso I, §12 do art. 114 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), por concordar com a decisão de 1ª instância, adoto os fundamentos da decisão recorrida, quais sejam:

A recorrente alega a nulidade dos autos de infração e cerceamento do direito de defesa. Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

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.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Constou do da informação fiscal um tópico específico tratando da fundamentação legal, no qual citou-se a legislação de regência, vejamos:

Auto de Infração PIS/Pasep ENQUADRAMENTO LEGAL Fatos geradores ocorridos entre 01/04/2019 e 31/12/2020:

Art. 1º da Lei Complementar nº 7/70; art. 4º da Lei nº 10.637/02 Art. 1º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.684/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 42, inciso III, alínea "c" da Lei nº 11.727/08 e pelo art. 16 da Lei nº 11.945/09 Art. 3º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.684/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 16 da Lei nº 10.925/04, pelo art. 3º da Lei nº 10.996/04, pelo art. 45 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 3º da Lei nº 11.307/06, pelo art. 17 da Lei nº 11.488/07, pelo art. 4º da Lei nº 11.787/08, pelo art. 14 da Lei nº 11.727/08, pelo art. 24 da Lei nº 11.898/09 e pelo art. 16 da Lei nº 11.945/09.

(...)ENQUADRAMENTO LEGAL Vencimento do Tributo Fatos Geradores entre 01/04/2019 e 31/12/2020:

Art. 10 da Lei nº 10.637/02, com a redação dada pelo art. 2º da Lei nº 11.933/09 Multas Passíveis de Redução Fatos Geradores entre 01/04/2019 e 31/12/2020:

75,00% Art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07 Juros de Mora A PARTIR DE JANEIRO DE 1997 (para Fatos Geradores a partir de 01/01/1997): percentual equivalente à taxa referencial TAXA DO SIST.

ESPEC. DE LIQ. E CUSTODIA - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Art. 61, § 3º, da lei nº 9.430/96 Auto de Infração Cofins ENQUADRAMENTO LEGAL Fatos geradores ocorridos entre 01/04/2019 e 31/12/2020:

Art. 1º da Lei Complementar nº 70/1991; art. 5º da Lei nº 10.833/2003 Art. 1º da Lei nº 10.833/03, com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.865/04 e pelo art. 17 da Lei nº 11.945/09 Art. 3º da Lei nº 10.833/03, com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 5º da Lei nº 10.925/04, pelo Original DOCUMENTO VALIDADO EM 27/02/ 2024 15:14:05 ACÓRDÃO 108-041.814 – 31ª TURMA/DRJ08 PROCESSO 15746.720799/2023-11 51 art. 21 da Lei nº 11.051/04, pelo art. 43 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 4º da Lei nº 11.307/06, pelo art. 18 da Lei nº 11.488/07, pelo art. 5º da Lei nº 11.787/08, pelos arts. 15 e 36 da Lei nº 11.727/08, pelo art. 25 da Lei nº 11.898/09 e pelo art. 17 da Lei nº 11.945/09.

ENQUADRAMENTO LEGAL Vencimento do Tributo Fatos Geradores entre 01/04/2019 e 31/12/2020:

Art. 11 da Lei nº 10.833/03, com a redação dada pelo art. 3º da Lei nº 11.933/09 Multas Passíveis de Redução Fatos Geradores entre 01/04/2019 e 31/12/2020:

75,00% Art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07 Juros de Mora A PARTIR DE JANEIRO DE 1997 (para Fatos Geradores a partir de 01/01/1997): percentual equivalente à taxa referencial TAXA DO SIST.

ESPEC. DE LIQ. E CUSTODIA - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Art. 61, § 3º, da lei nº 9.430/96 Observa-se que o procedimento fiscal respeitou os incisos I e II do aludido art. 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e o art. 142 do CTN, tendo sido a exigência instruída com todos os termos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ato praticado.

Depreende-se que os fatos foram perfeitamente descritos, juridicamente qualificados pelas normas pertinentes e consubstanciam-se no entendimento da Autoridade Fiscal acerca das infrações apontadas, conforme resumido no relatório fiscal.

Além disso, a fiscalização elaborou um conjunto de demonstrativos e planilhas, o qual, combinado com os termos e a descrição dos fatos, demonstra cabalmente a forma como foi apurado e calculado o crédito tributário, caracterizando plenamente todos os elementos do fato jurídico tributário, pelo que não se vislumbra qualquer prejuízo à contribuinte para a perfeita inteligência acerca da matéria autuada.

Desta feita, não há que se falar em ofensa ao contraditório e cerceamento do direito de defesa quando a contribuinte demonstra no recurso a exata compreensão das infrações que lhe foram impingidas o que se pode verificar não só pela extensão da impugnação que totaliza 76 páginas como por seu elevado conteúdo técnico. Tal prerrogativa foi regularmente facultada à contribuinte que dela fez uso ao apresentar a impugnação.

Não se observa nos autos o descumprimento de medida que atente contra o direito de defesa da recorrente. Durante os trabalhos fiscais a contribuinte foi regularmente cientificada e intimada a prestar os esclarecimentos necessários para elucidação dos fatos apurados pelo fisco.

Observa-se que inexistiu erro de enquadramento legal, pois no relatório fiscal ficou clara a dedução indevida de crédito e insuficiência do recolhimento das contribuições, as quais ensejaram o lançamento para exigência da parcela devida, acrescida da multa de ofício e dos juros legais. Destaque-se que a multa e os juros têm sua aplicação decorrente de expressa determinação legal, não cumprindo à administração afastá-los ou reduzi-los sem lei que assim regulamente, nos termos do art. 97, inciso VI, do CTN.

A auditoria justificou as glosas por não reconhecer as apropriações de serviços utilizados como insumos em atividade de revenda de mercadorias, como é o caso da atividade desempenhada pela recorrente. Motivou todas as glosas citando os dispositivos legais correspondentes.

Além disso, a fiscalização relacionou exaustivamente em tabela todos os insumos sobre os quais recaíram as glosas destacando a descrição dos produtos, sua classificação fiscal, o tipo de crédito, o motivo da glosa, o valor do produto, a base de cálculo das contribuições, suas alíquotas e o montante do crédito tributário devido e glosado das respectivas contribuições não restando dúvidas em relação à determinação da matéria tributável.

Portanto, os fatos foram perfeitamente descritos, juridicamente qualificados pelas normas pertinentes e consubstanciam-se no entendimento da Autoridade Fiscal esposado nº relatório fiscal acerca das infrações apontadas.

Os demonstrativos e planilhas, os quais, combinados com os termos e a descrição dos fatos, demonstram cabalmente a forma como foi apurado e calculado o crédito tributário, os critérios adotados nas glosas aplicadas e os motivos que ensejaram a prática de seus atos, como por exemplo as descon siderações havidas em face da apresentação incompleta da documentação requerida nas intimações.

Todos os cálculos efetuados pela fiscalização e consignados em planilha eletrônica foram cientificados à recorrente. Da mesma forma, foi dado à recorrente conhecer dos motivos das glosas e indeferimentos e as exatas balizas observadas pelo fisco no procedimento fiscal. Descreveuse, minuciosamente, a lógica e a sequência dos procedimentos realizados no curso da fiscalização que culminou a glosa e a apuração dos tributos insuficientes.

Com efeito, para a confirmação dos valores declarados como origem dos créditos foram efetuadas análises das memórias de cálculo e efetuadas conferências de notas fiscais, foram levados em conta os seus valores, a descrição do produto e a sua relação com o processo produtivo.

Também foram efetuadas consultas aos sistemas informatizados, elaboradas planilhas e realizadas conferências dos valores declarados nas escriturações fiscais.

Se não houve nulidade por falta de fundamentação legal consequentemente não houve prejuízo ao direito de defesa. Outrossim, todos os atos praticados nos autos do processo administrativo, além de fundamentados, foram cientificados à recorrente, conforme consta dos registros dos documentos acostados nos autos (relatório fiscal, termos de intimação fiscal e documentos relacionados às glosas e à recomposição dos créditos tributários).

Observa-se que o procedimento fiscal atendeu às disposições do art. 142 do CTN, tendo sido formalizada a exigência instruída com todos os termos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação das infrações.

Ficaram plenamente caracterizados todos os elementos do fato jurídico tributário, pelo que não se vislumbra qualquer prejuízo à contribuinte para a perfeita compreensão da matéria em litígio. Assim, cumpriu o fisco seu dever de justificar os fatos e o direito que levaram à emissão do relatório fiscal e dos autos de infração, não se havendo falar em nulidade.

Posto isso, não vislumbro qualquer prejuízo ao direito de defesa da recorrente, eis que preservados, e não reconheço a nulidade do ato administrativo, pois, no mérito, improcedentes as arguições. Não se reconhece também falta de fundamentação legal e equívoco nos cálculos que reputo corretos para os efeitos a que se propõem.

Do Mérito

(i) Aproveitamento créditos relativos a serviços utilizados como insumos, na apuração do PIS e COFINS, mesmo tendo como atividade preponderante a revenda de bens;

Acerca do aproveitamento de créditos relativos a serviços utilizados como insumos, na apuração do PIS e COFINS, afirma a Recorrente em resposta a Intimação nº 02 do Fisco ser sociedade que tem por atividade preponderante o comércio atacadista e varejista de mercadorias em geral.

Já em sede de Impugnação a Recorrente afirma que entre as suas operações, existe elevado nível de prestação de serviços e, até mesmo, de beneficiamento e produção de bens, contudo não traz aos autos de forma pormenorizada quais serviços são efetivamente prestados realização de prestação de serviços e /ou industrialização, bem como, qual o percentual de receita tal como quais produtos são por ela industrializados, tampouco apresenta qual o percentual de receita auferida com estas atividades. Também não faz a vinculação das despesas de serviços tomados a estas atividades.

Assim, por se tratar de sociedade que tem por atividade preponderante o comércio atacadista e varejista de mercadorias em geral, não restou comprovado a realização de atividade de produção ou fabricação de bens, tal como, prestação de serviço que permitisse a tomada de crédito a título de insumos.

Ressalte-se que há a vedação legal à tomada de crédito a título de insumo para varejistas, logo correto o entendimento adotado na decisão recorrida, posto que, não há sequer que se aferir relevância ou essencialidade aos gastos, diante dessa premissa básica de proibição para a atividade.

É fato que a não-cumulatividade foi instituída para o PIS pela Lei nº 10.637/2002 e para a COFINS pela Lei nº 10.833/2003, e o limite interpretativo do conceito de insumo para tomada de crédito no regime da não-cumulatividade do PIS e da COFINS foi objeto de análise do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, julgado na sistemática dos recursos repetitivos e com decisão publicada em 24 de abril de 2018.

No julgamento, foram fixadas as seguintes teses:

(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas n° 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis n° 10.637/2002 e 10.833/2003; e

(b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Nesse contexto, consignou a decisão da Corte Superior que a atividade industrial ou a prestação de serviços pressupõe a análise da relevância ou essencialidade dos dispêndios relacionados à atividade, sendo vedada a tomada de crédito em relação a despesas gerais e administrativas.

Porém, o acórdão do STJ, ao consignar que insumo é dispêndio essencial e relevante para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte não estendeu o conceito para as empresas varejistas. Ao contrário do que afirma a Recorrente, é equivocado concluir a partir do julgado citado, que a atividade comercial pode também se creditar a título de insumos.

Dessa forma, não há que se falar em extensão pelo STJ dos limites impostos pelo inciso II das leis de regência, porquanto os incisos II dos art. 3° versam restritivamente sobre os dispêndios relacionados à produção de bens e à prestação de serviços.

Portanto, negar creditamento à empresa comercial com fundamento no inciso II, não representa violação da não-cumulatividade prevista no art. 195, § 12, da CF/88, ao contrário, implica em observância das Leis que regulamentam o regime.

Destaque-se, que os incisos II dos arts. 3° das Leis n°s 10.833/2003 e 10.637/2002 não contemplam a atividade de comercialização de mercadorias, mas tão somente a prestação de serviços e a produção ou fabricação de bens.

Na comercialização de mercadorias que não foram produzidas ou fabricadas pela Recorrente, somente há o direito ao creditamento sobre os bens adquiridos para revenda com base nos incisos I dos arts. 3° das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002, mas não com base nos incisos II desses artigos, pois ausente o processo produtivo de bens ou a prestação de serviços.

Ademais, o Parecer Normativo COSIT/RFB n° 05, que disciplina expressamente a aplicação dos critérios da essencialidade ou da relevância para a determinação do que é insumo para a não-cumulatividade de PIS e COFINS, como dito linhas acima, é o veículo normativo que se volta a explicitar os limites interpretativos do conceito de insumo estabelecidos pelo STJ no âmbito da Receita Federal do Brasil. É de se destacar que prescreve no seu item 2:

2. INEXISTÊNCIA DE INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL

40. Nos termos demonstrados acima sobre o conceito definido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros.

41. Destarte, para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda (inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

Corroborando com este entendimento as decisões proferidas por este E. Conselho, a saber:

Número do processo: 19311.720371/2017-82

Turma: 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 3ª SEÇÃO Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: Wed Feb 21 00:00:00 UTC 2024 Data da publicação: Fri Apr 05 00:00:00 UTC 2024

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

Ementa:

RECURSO ESPECIAL. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA PARA CADA TEMA SUSCITADO. CONHECIMENTO PARCIAL. Para que o recurso especial seja conhecido em sua totalidade, é necessário que o recorrente comprove divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de acórdão paradigma que, enfrentando questão fática semelhante, aplique de forma diversa a legislação apontada. No caso, o recurso especial interposto pelo Contribuinte não comprova o dissenso jurisprudencial em relação a dispêndios com embalagens de acondicionamento, tendo em conta que apresenta paradigmas que não indicam situações fáticas semelhantes à apreciada no acórdão recorrido. **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015 CRÉDITO DE COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. EMPRESA REVENDEDORA DE MERCADORIAS. IMPOSSIBILIDADE. As empresas dedicadas à atividade comercial de revenda de bens, por não possuírem processo produtivo nem prestarem serviços, não fazem jus a créditos sobre insumos. Não há lugar, no inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas, para operações que não sejam de produção/fabricação de bens ou prestação de serviços, sendo indevido o uso da terminologia "insumos" em operações nas quais não se demonstre o**

cumprimento de três condições: (a) a realização de processo produtivo ou prestação de serviços; (b) que o bem ou serviço é aplicado direta ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços; e (c) que o bem ou serviço é essencial/relevante ao processo produtivo ou à prestação de serviço. CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA ASSENTADA E PACÍFICA DO STJ. Conforme jurisprudência assentada, pacífica e unânime do STJ, e textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis no 10.637/2002 e no 10.833/2003), não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa. DESPESAS. ALUGUEL DE VEÍCULOS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. Somente são admitidas as despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, não estando contempladas na legislação (inciso IV do art. 3º da Lei no 10.833/2003) aquelas referentes a locação de veículos para transporte de mercadorias entre estabelecimentos da empresa. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015 CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. SITUAÇÃO FÁTICA IDÊNTICA. MESMAS RAZÕES DE DECIDIR UTILIZADAS PARA A COFINS. Aplicam-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/PASEP as mesmas razões de decidir aplicáveis à COFINS, quando os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

Número da decisão: 9303-014.666 Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, em relação exclusivamente a créditos sobre despesas com aluguel de veículos destinados a transportar mercadorias, solicitados com base no inciso IV do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas, e créditos sobre dispêndios devidamente comprovados com transporte de mercadorias entre estabelecimentos da empresa comercial, e, no mérito, por unanimidade de votos, negou-se provimento ao recurso. (documento assinado digitalmente) Liziane Angelotti Meira - Presidente (documento assinado digitalmente) Rosaldo Trevisan - Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Cynthia Elena de Campos (suplente convocada), e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Nome do relator: ROSALDO TREVISAN

Número do processo: 10882.723221/2020-87

Turma: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Terceira Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Terceira Seção De Julgamento

Data da sessão: Wed Feb 28 00:00:00 UTC 2024

Data da publicação: Wed Mar 13 00:00:00 UTC 2024

Ementa: ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO ART. 3º, II, DA LEI Nº 10.833/2003. INSUMOS. ATIVIDADE COMERCIAL/VAREJISTA. IMPOSSIBILIDADE. Na atividade de comércio/varejista, não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade da COFINS, com base no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2003, porquanto a hipótese normativa desse dispositivo é voltada especificamente às pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços. Por não produzir bens, tampouco prestar serviços, devem ser mantidas as glosas de todos os dispêndios sobre os quais a empresa comercial/varejista tenha tomado créditos do regime não-cumulativo como insumos. INSUMO. INEXISTÊNCIA. ATIVIDADE COMERCIAL. O conceito de insumo, definido pelo STJ no julgamento do RE 1.221.170/PR está vinculado à atividade de prestação de serviço e à fabricação ou produção de bens. Inexiste insumo na atividade comercial. CRÉDITO. DESPESAS COM PUBLICIDADE E PROPAGANDA. ATIVIDADE COMERCIAL. INEXISTÊNCIA. Inexiste direito a desconto de créditos do PIS/Pasep e da Cofins, na modalidade insumo, em relação à atividade comercial. CRÉDITO. ATIVIDADE COMERCIAL. Os gastos com combustíveis e lubrificantes, manutenção de equipamentos, material de limpeza, seguros e materiais de consumo não geram créditos nas atividades comerciais. NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO ATIVO IMOBILIZADO. BENS UTILIZADOS NA ATIVIDADE COMERCIAL. ART. 3º, VI, DA LEI Nº 10.833/2003. IMPOSSIBILIDADE. A hipótese normativa do art. 3º, VI da Lei nº 10.833/2003 não atinge os bens utilizados na atividade comercial, se referindo às máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. CRÉDITOS. CONSTRUÇÃO E BENFEITORIAS EM IMÓVEIS PRÓPRIOS OU DE TERCEIROS. Os dispêndios com construção e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros devem ser levados ao ativo imobilizado somente gerando créditos não cumulativos calculados sobre os valores de depreciação mensal dos bens utilizados nas atividades da empresa. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. TAXAS PAGAS A ADMINISTRADORAS DE CARTÕES. IMPOSSIBILIDADE. As despesas relativas a serviços prestados por administradoras ou operadoras de cartões de crédito e/ou débito, incorridas por pessoa jurídica no exercício de atividade comercial, não geram direito a crédito, no regime não-cumulativo do PIS e da Cofins, por falta de previsão legal. CRÉDITO. REVENDA DE MERCADORIAS. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA PESSOA JURÍDICA. POSSIBILIDADE. Tratando-se de pessoa jurídica que tem como atividade principal a revenda de mercadorias, valendo-se de uma estrutura ampla e diversificada de estabelecimentos, as despesas incorridas nas operações de transferência de mercadorias entre eles se inserem no contexto mais amplo de operações de venda, uma vez se destinarem

exatamente à viabilização da comercialização final, devendo os fretes se encontrarem devidamente comprovados, observados os demais requisitos da lei. NÃO-CUMULATIVIDADE. “ENCARGOS FINANCEIROS” SUPOSTADOS PELO LOCATÁRIO. IMPOSSIBILIDADE As despesas periféricas relacionadas aos contratos de aluguel, tal como o IPTU, TAXA DE CONDOMÍNIO, FUNDO DE RESERVA contratualmente estabelecidas, NÃO integram o custo de locação nos termos do art. 22 da Lei nº 8.245/1991, portanto NÃO devem ser consideradas para fins de apropriação de créditos da sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS. TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES NÃO DECLARADOS. MULTA APLICÁVEL Tributo não declarado e não pago é constituído de ofício, com o acréscimo da multa de 75% do valor da contribuição não recolhida. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Número da decisão: 3201-011.541 Decisão: Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas de créditos relativos a fretes pagos a pessoas jurídicas nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos, mas somente aqueles fretes devidamente comprovados pelo Recorrente, observados os demais requisitos da lei, vencido o conselheiro Marcos Antônio Borges (substituto integral), que negava provimento integralmente. (documento assinado digitalmente) Hélcio Lafetá Reis - Presidente (documento assinado digitalmente) Márcio Robson Costa - Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Paula Pedrosa Giglio, Márcio Robson Costa, Marcos Antônio Borges (substituto integral), Mateus Soares de Oliveira, Joana Maria de Oliveira Guimarães e Hélcio Lafetá Reis (Presidente). Ausente o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes, substituído pelo conselheiro Marcos Antônio Borges.

Nome do relator: MARCIO ROBSON COSTA

(grifos não constam dos originais)

Assim, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário em relação a esta matéria.

(ii) ICMS-ST destacado pelos fornecedores nas notas fiscais de compra

Alega a Recorrente compor o ICMS-ST o custo de aquisição das mercadorias.

Neste caso, razão assiste a Recorrente, pois de fato o ICMS-ST destacado nas notas fiscais de compra pelos fornecedores compõe o custo de aquisição das mercadorias por se tratar de tributo não recuperável.

Como bem destaque em sua peça recursal:

As normas contábeis que tratam do tema (especificadamente o Pronunciamento Contábil nº 16 R1, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, de 8.5.2009 - “CPC 16”) vão exatamente nessa linha, especificando ainda que TODOS os tributos não recuperáveis (como é o caso do ICMS-ST) devem compor o custo de aquisição:

“O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços.” (Item 11 do Pronunciamento Técnico CPC nº 16 – não destacado no original)³ PEDREIRA, Bulhões. Finanças e Demonstrações Financeiras da Companhia: conceitos e fundamentos. Rio de Janeiro: Forense, 1989, pg. 338 Original - 24 -98. Da mesma forma, sob a perspectiva da legislação tributária, o Regulamento do Imposto de Renda de 2018 (“RIR/18”) determina que os impostos recuperáveis devem ser excluídos do custo de aquisição (artigo 301, § 3º).

Assim, a contrario sensu, depreende-se que impostos não recuperáveis devem compor o custo das mercadorias adquiridas para revenda.

99. Como se vê do exame das normas contábeis e fiscais que tratam do tema, é fácil depreender que o “custo de aquisição” é composto pelo “preço de compra” e, entre outros elementos (como, por exemplo, custos de transporte, seguro e manuseio), pelos tributos não recuperáveis.

Nesse sentido, de acordo com decisão proferida pelo STJ, no Recurso Especial nº 1.428.247 – RS, “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 de regência.”

Assim, o crédito de PIS e Cofins a ser aproveitado deve ser o valor integral da nota fiscal de compra dos produtos que serão revendidos, incluindo o valor do ICMS-Substituição Tributária.

Importa destacar ainda que a fim de pacificar a jurisprudência sobre a matéria a 1ª Seção do STJ optou por julgar o tema na sistemática dos recursos repetitivos e elegeu os REsp 2.075.758 e 2.072.621 e o EREsp 1.959.571 como *leading cases*. Além disso, o STJ determinou a suspensão de todos os processos que tratem sobre esta matéria.

O Tema de Repetitivo foi cadastrado sob o nº 1.231 com o seguinte teor:

“Decidir sobre a possibilidade de creditamento, no âmbito do regime não-cumulativo das contribuições ao PIS e COFINS, dos valores que o contribuinte, na

condição de substituído tributário, paga ao contribuinte substituto a título de reembolso pelo recolhimento do ICMS-substituição (ICMS-ST)”.

Assim, dou provimento ao Recurso Voluntário neste tópico, para permitir o creditamento do ICMS-ST destacado pelos fornecedores nas notas fiscais de compra.

(iii) Inclusão das bonificações na base de cálculo das contribuições sociais não-cumulativas

O Fisco constatou que o contribuinte deixou de oferecer à tributação valores recebidos a título de bonificação.

A recorrente argumenta que:

Neste ramo em que atua, o Requerente possui acesso direto ao consumidor final de inúmeros produtos fabricados e distribuídos por seus fornecedores. Por esse motivo, as sociedades fornecedoras do Requerente possuem grande interesse em celebrar parcerias comerciais com esta sociedade.

140. As sociedades fornecedoras têm acesso ao imenso mercado consumidor que utiliza das lojas do Requerente para fazer as suas compras. E o Requerente utiliza de suas relações comerciais para negociar a redução de seus custos, através de mecanismos que reduzem os preços das mercadorias adquiridas para a revenda. As negociações implicam a redução dos preços, fato que beneficia o consumidor final e a economia do país.

141. Neste contexto, o Requerente celebra com os seus fornecedores contratos de compra e venda de mercadorias (“Contrato de Fornecimento”), a partir dos quais os preços praticados serão definidos, bem como são estabelecidas todas as características das operações de fornecimento em um certo período.

142. Nos referidos contratos, as sociedades fornecedoras e o Requerente negociam sob quais características que as operações de compra e venda serão praticadas e, considerando estas características, definem qual será o preço praticado. Usualmente, os fornecedores aceitam reduzir o preço praticado nas vendas para o Requerente para que as operações sejam praticadas em condições mais benéficas para elas.

143. Os fornecedores estabelecem reduções no preço de venda quando, por exemplo, o Requerente aceita: (i) desempenhar aspectos logísticos da cadeia de abastecimento de mercadorias; (ii) realizar ações de marketing e publicidade dos produtos vendidos nas lojas; (iii) renunciar ao direito de devolução de quebras e avarias de mercadorias; (iv) reservar pontos de exposição privilegiado para os produtos dos fornecedores em suas lojas, etc.

144. Os Contratos de Fornecimento estabelecem as condições em que as operações serão praticadas (e.g.: com concentração das atividades logísticas, com utilização de espaço privilegiado nas lojas, etc.). Assim, todo o contexto jurídico

para a definição do preço, inclusive eventuais reduções em determinadas circunstâncias, estão estabelecidos antes que ocorra o efetivo fornecimento.

145. Historicamente, na indústria supermercadista, a redução nos preços é adimplida pela fornecedora em uma das seguintes formas: (i) em dinheiro, com o crédito de determinados valores previamente acordados em conta corrente de titularidade do estabelecimento atacadista e varejista (“Recebimento em Dinheiro”); (ii) em mercadorias, com o fornecimento adicional de mercadorias (sem custo) em benefício do estabelecimento atacadista e varejista (“Recebimento em Mercadorias”); e (iii) com redução no custo das mercadorias vendidas, no momento de pagamento das duplicatas (“Descontos Comerciais”).

Original - 40 -146. As reduções no custo através de bonificações recebidas pelos fornecedores do Requerente são redutoras do custo das mercadorias revendidas e, em decorrência dessa sua natureza jurídica, o Requerente não apresenta os valores relacionados à essas bonificações à tributação pelo PIS e pela COFINS.

(grifos não constam do original)

Sustenta ainda:

184. Caso esta I. DRJ não entenda que os valores sob discussão sejam efetivamente um componente do preço, mas sim descontos concedidos em momento posterior ao da formação do preço (o que apenas se admite para fins de argumento), ainda assim, estes valores não deveriam ser tributados pelo PIS e pela COFINS.

185. Caso sejam considerados descontos, as bonificações possuem a natureza de descontos incondicionais. Isso conforme determina o artigo 121 do Código Civil brasileiro:

Art. 121. Considera-se condição a cláusula que, derivando exclusivamente da vontade das partes, subordina o efeito do negócio jurídico a evento futuro e incerto.

As Leis nº 10.637/02 e Lei nº 10.833/03, nos seus art. 1º, estabelecem a incidência de PIS e COFINS sobre a totalidade das receitas percebidas pela pessoa jurídica. E, no art. 1º, §3º de cada uma dessas Leis, estão listadas as taxativas hipóteses de exclusões possíveis da base de cálculo das contribuições.

O “faturamento”, para fins de identificação da base de cálculo do PIS e COFINS, é o somatório das receitas oriundas da atividade operacional da pessoa jurídica, qual seja, aquelas decorrentes da prática das operações típicas previstas no seu objeto social, em respeito aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

Destaque-se que as exclusões, deduções e isenções devem ser interpretadas restritivamente (art. 111 do CTN), assim sendo, as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, ao estabelecerem a sistemática do PIS e da COFINS, dispuseram expressamente as hipóteses de dedução e exclusão de alguns valores da base de cálculo desses tributos, hipóteses nas quais não se encontram os valores pagos como “bonificações com descontos”.

Por conseguinte, os “descontos” sustentados pela empresa não podem ser considerados descontos incondicionais nos termos da Lei nº 10.637/2002, art. 1º, § 3º, “a” e Lei nº 10.833/2003, art. 1º, § 3º, “a”, pois os descontos incondicionais se referem a parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos. Quer isto significar que não se caracterizam como descontos incondicionais os descontos concedidos apenas nos documentos de cobrança, sem o serem na nota fiscal de venda.

Da mesma forma, as bonificações concedidas em mercadorias apenas caracterizam-se como descontos incondicionais, isto é, constituem parcelas redutoras da receita bruta de venda para fins de apuração da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando constarem da Nota Fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento (cf. Solução de Consulta nº 85 - SRRF08/Disit).

Também não se equiparam a receitas financeiras, as quais são formas de pagamento antecipado e das quais se excluem as atividades empresariais descritas no objeto social da sociedade empresária.

Por isso, as bonificações são receitas e integram a base de cálculo do PIS e da Cofins, motivo pelo qual se nega provimento ao Recurso Voluntário acerca deste tópico.

Da abusividade da multa aplicada

Sustenta a Recorrente que a multa de ofício no patamar de 75% deve ser reduzida, eis que:

- (i) *não restou demonstrada a prática, por parte do Recorrente, de qualquer conduta simulada, dolosa ou fraudulenta que justificasse a aplicação de sanção tão gravosa;*
- (ii) *o presente caso envolve, no máximo, divergência de interpretação da legislação tributária aplicável; e*
- (iii) *sendo assim, é evidente o caráter abusivo e desproporcional da sanção mantida pelo Acórdão Recorrido, uma vez constatada a desproporção entre os “meios e fins” pretendidos pela Fiscalização.*

Contudo, razão não assiste a Recorrente, primeiro porque a multa de ofício foi aplicada corretamente, nos exatos termos da legislação.

Segundo, em razão do caráter vinculado julgador administrativo, ou seja, considerações sobre a graduação da penalidade não se encontram sob a discricionariedade da autoridade administrativa, uma vez definida objetivamente pela lei, não dando margem a conjecturas atinentes a juízo de valor, como as concernentes as supostas ofensas ao princípio do não confisco.

Assim, qualquer pedido ou alegação que ultrapasse a análise de conformidade do ato administrativo de lançamento com as normas legais vigentes, como a contraposição a princípios constitucionais, somente podem ser reconhecidos pela via competente, no caso o Poder Judiciário.

Portanto, a multa de ofício deve ser mantida, não podendo ser afastada ou reduzida.

Conclusão

Pelo exposto, rejeito as preliminares arguidas e dou provimento ao Recurso Voluntário em parte para permitir o creditamento do ICMS-ST destacado pelos fornecedores nas notas fiscais de compra.

Assinado Digitalmente

Flávia Sales Campos Vale