



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

**Processo n°** 13839.004727/2007-30  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **3001-000.808 – Turma Extraordinária / 1ª Turma**  
**Sessão de** 15 de maio de 2019  
**Matéria** DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO  
**Recorrente** AUTO POSTO MARCUSSI LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/06/2007

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

O ICMS substituição tributária (ICMS-ST) não integra a base de cálculo da COFINS do contribuinte substituto, constituindo uma mera antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído.

Somente o substituto tributário pode excluir o ICMS-ST do substituído da base de cálculo da Cofins, com isso é incabível a apuração de créditos da não-cumulatividade da COFINS em relação ao valor do ICMS-ST recolhido por ausência de previsão legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada no recurso e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

*(assinado digitalmente)*

Marcos Roberto da Silva – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Roberto da Silva (Presidente), Francisco Martins Leite Cavalcante e Luis Felipe de Barros Reche.

## Relatório

Por economia processual e por bem relatar a realidade dos fatos reproduzo o relatório da decisão de piso:

“Trata-se de processo em que o contribuinte formalizou Pedido solicitando restituição de valores recolhidos a título de Cofins, em 07/11/2007, na quantia de R\$8.998,52, referentes à incidência da alíquota de Cofins sobre valores relativos ao Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

O contribuinte juntou planilhas pelas quais pretende demonstrar o valor do pretense crédito e sua atualização. Informou ainda o presente processo como origem do crédito em Declaração de Compensação (DCOMP) eletrônica nº 42301.52774.121107.1.3.049223, por meio da qual pretende liquidar débitos de IRPJ e CSLL de sua responsabilidade, vencidos em 31/10/2007, no valor total original de R\$ 8.768,49.

*O Despacho Decisório DRF/JUN/SAORT, de 30/11/2007, assim concluiu:*

*Dentre as exclusões da receita bruta para a determinação da base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS consta o ICMS quando cobrado do vendedor dos bens ou prestador dos serviços na **condição de substituto tributário**, que é situação diferente daquela ora em análise, em que o interessado pretende que seja excluído da base de cálculo valores referentes à sua própria receita.*

*Como pode ser verificado às fls. 31 o interessado atua no ramo de varejo de combustíveis, não efetuando, obviamente, nenhuma retenção de ICMS como substituto tributário.*

*Porquanto os recolhimentos da COFINS nos períodos aqui considerados tenham sido ao amparo de legislação vigente, está provado que **não existe nenhum crédito a favor do interessado.***

*(...)*

*À vista da informação supra, e no uso das atribuições do art. 243 da Portaria MF nº 95/2007 e da Portaria DRF/Jundiaí nº 81 de 22/05/2007, e com fundamento no art. 47 da IN SRF no 600/2005, **indefiro o pedido e não homologo a compensação declarada.***

O contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade alegando, em síntese, o seguinte:

Em 07/11/2007 o contribuinte requereu restituição correspondente ao expurgo do ICMS substituição tributária da base de cálculo da Cofins, procedendo, na seqüência, a compensação tributária no valor original de R\$8.768,49, e recebendo posteriormente comunicação do indeferimento do pedido de restituição e da não homologação da compensação efetuada.

**PRELIMINARMENTE VÍCIO DE ILEGALIDADE**

*A Lei nº 9784/99 estabelece que: "Art. 13. Não podem ser objeto de delegação: I — a edição de atos de caráter normativo; II — a decisão de recursos administrativos (gn); III — as matérias de competência exclusiva do órgão ou autoridade". (...)*

(...)

*Com base nestas premissas, o Conselho de Contribuintes já se manifestou no sentido de anular o processo, a partir da decisão de primeira instância, no caso de a decisão singular ter sido emitida por pessoa outra, que não o(a) Delegado(a) da Receita Federal de Julgamento, por delegação de competência. (AC nº 20213.025 de 24 de maio de 2001):*

(...)

*A jurisprudência do Conselho de Contribuintes já se encontra pacificada quanto à impossibilidade legal da delegação do poder de decidir e da consequente anulação dos atos processuais contaminados com tal vício (...)*

(...)

*Além da ilegalidade acima, por si só suficiente para invalidar a decisão em debate, enfatiza-se, ainda, que o Pedido de Restituição protocolizado sob o nº 13839.0044727/200730 foi **também** indevidamente indeferido com preterição do direito de defesa, por ato **tipicamente discricionário**, portanto, defeso em lei: inciso II, art. 59 do Decreto no 70.235/72: (...)*

(...)

## **RAZÕES DE MÉRITO**

Alega a manifestante que se exclui o ICMS se acaso cobrado pelo vendedor dos bens (no caso concreto, Petrobrás) na condição de substituto tributário. Desta forma, o ICMS cobrado na condição de substituto tributário caracteriza receita de terceiros. E segue argumentando:

*Neste ponto evidencia-se que existe uma real coincidência quando se interpreta que no faturamento não se incluem receitas de terceiros, no caso, o ICMS. Entretanto, concorda a interessada que este último entendimento extrapola os rígidos limites dos atos vinculados da administração tributária e por essa razão, não pretende nesta fase, debater tal entendimento. Entretanto, tudo isso vem fortalecer que realmente esta é a vontade do legislador, que em momento algum pretendeu ver a receita de terceiros, no caso o ICMS substituição tributária, considerado como integrante da base de cálculo dessas exações.*

(...)

*O ICMS, se acaso cobrado pelo vendedor na condição de substituto tributário (como de fato é), deve ser excluído da base de cálculo do crédito tributário. Neste caso, pouco importando as quantidades de fases de comercialização em que é submetido o produto. No caso concreto temos apenas duas fases de comercialização: FASE DE COMERCIALIZAÇÃO 1: Da Refinaria para a Distribuidora; FASE DE COMERCIALIZAÇÃO 2: Da Distribuidora para o Revendedor Varejista. Se, houvesse mais duas ou três fases para frente, nenhuma delas consideraria em sua base de cálculo o ICMS cobrado pelo vendedor na condição de substituto tributário.*

*Resta agora, provar o que se entende por ICMS quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestação dos serviços na condição de substituto tributário, igualmente interpretada conforme o art. 111 do CTN.*

*De acordo com o art. 8º da LC 87/96, a base de cálculo, para fins de substituição tributária será: II em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes: a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituto tributário intermediário; b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço; c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes, ou PMPF (§ 6º), (...)*

*(...)*

*Esta equação demonstra matematicamente que o ICMS substituição tributária cobrado pela vendedora Refinaria Petrobrás equivale a "x"% sobre o Preço Médio de Bomba, dos produtos vendidos dentro do Estado de São Paulo, na condição de substituto tributário, correspondendo exatamente ao montante relativo ao  $\Sigma$  ICMS-ST acima demonstrado.*

*Com a correta interpretação dada à legislação em vigor, resta provado que, de acordo com o § 2º, art. 3º da Lei 9.718/98, o ICMS cobrado pela vendedora Refinaria Petrobrás, na condição de substituta tributária, deve ser excluído da receita bruta.*

*Portanto, requer respeitosamente, senão pelas preliminares arguidas, seja decretada a nulidade do presente indeferimento e respectiva não homologação de compensação, após exame exaustivo das razões de mérito que deixaram de ser devidamente enfrentadas, por autoridade competente na forma da lei”*

A DRJ de Campinas/SP julgou improcedente a manifestação de inconformidade, não reconhecendo o direito creditório conforme **Acórdão nº 05-37.165** a seguir transcrito:

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

*Período de apuração: 01/01/2007 a 31/08/2007*

***DELEGAÇÃO DE COMPETÊNCIA. LEGALIDADE DO ATO. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS.***

*O ato administrativo efetuado com base em competência delegada é juridicamente válido.*

*Somente o substituto tributário pode excluir o ICMS do substituído da base de cálculo da Cofins. O sujeito passivo intermediário na cadeia de revenda do produto não pode excluir o valor do ICMS pago ao produtor em razão de sua posição legal de substituto tributário.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Inconformada com a decisão da DRJ, a Recorrente apresenta **Recurso Voluntário** contra a decisão de primeira instância apresentando os seguintes argumentos: preliminarmente, a preclusão do direito de proferir decisão nos termos do art. 24 da Lei nº 11.457/07; no mérito alega ter direito a restituição do PIS/COFINS recolhido sobre o ICMS-ST que deveria ter sido excluído da base de cálculo nos termos dos art. 8º, II, “c” da Lei nº 87/96 e art. 3º, §2º, I da Lei nº 9.718/98.

Dando-se prosseguimento ao feito o presente processo foi objeto de sorteio e distribuição à minha relatoria.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Relator Marcos Roberto da Silva

### **Da competência para julgamento do feito**

O presente colegiado é competente para apreciar o presente feito, em conformidade com o prescrito no artigo 23B do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais RICARF, com redação da Portaria MF nº 329, de 2017.

### **Conhecimento**

O recurso voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

### **Preliminar**

A Recorrente alega, em sede preliminar, abuso de poder da autoridade administrativa por afrontar os princípios constitucionais da legalidade e da eficiência. Afirmo que a autoridade administrativa não pode permitir a eterna tramitação dos processos nos termos do art. 24 da Lei nº 11.457/07 no qual determina que as decisões administrativas devem ser proferidas em um prazo máximo de 360 dias a contar da data do protocolo das petições, defesas e recursos do contribuinte.

Não assiste razão à recorrente tendo em vista que o dispositivo suscitado pela Recorrente versa sobre o princípio da duração razoável do processo. Esta demora excessiva em proferir decisões por parte da administração pública nos processos tributários poderia implicar, em tese, a prescrição intercorrente. Entretanto, não há que se falar na ocorrência deste instituto

tendo em vista a jurisprudência pacífica do CARF ao editar a Súmula nº 11 que assim dispõe: “Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal”.

Apesar da obrigatoriedade de se proferir decisão no prazo máximo de 360 dias insculpida no art. 24 da Lei no 11.457/07, não há que se falar em preclusão do direito de proferir decisão por parte da administração pública por ausência de previsão legal neste sentido.

Portanto, voto por rejeitar a preliminar de preclusão.

### **Mérito**

A discussão objeto da presente demanda versa sobre a restituição da contribuição para PIS e COFINS incidente sobre o ICMS–ST inserido indevidamente na base de cálculo daquelas contribuições.

A decisão de piso afirmou o seguinte: *No caso em estudo o contribuinte é varejista e, portanto, o substituído, sendo a vendedora Refinaria Petrobrás o substituto. De acordo com o art. 3º, § 2º, I, da Lei nº 9.718/98, o ICMS só se exclui da receita bruta para fins de determinação da base de cálculo das contribuições para o PIS/Cofins quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário. Ou seja, o ICMS só é excluído quando o vendedor substituto tributário reteve esse imposto em substituição ao varejista, no caso, o manifestante, tendo em vista que referido tributo não mais é cobrado em toda a cadeia de revenda do produto por já ter sido todo exigido na sua saída do estabelecimento industrial. Desta forma, o substituto (Petrobrás) não paga Cofins sobre o ICMS embutido na receita do substituído, ou seja, do manifestante, mas apenas sobre aquele embutido em sua própria receita. Assim, a receita do substituído não pode sofrer a exclusão do ICMS, por falta de previsão legal.*

Inconformada, a Recorrente alega em sua peça recursal a certeza de seu crédito sob os seguintes argumentos:

- 1) Que o valor do ICMS-ST, por meio da MP nº 1991-14/2000, foi indevidamente incorporado na base de cálculo das contribuições para o PIS e da COFINS, calculadas e recolhidas pelo produtor ou importador de combustíveis em afronta a determinação do art. 3º, §2º, I da Lei nº 9.718/98;
- 2) Apesar de reconhecer que não figura no polo passivo das exações das contribuições para o PIS e da COFINS, a lesão materialmente sofrida foi provada pelo nexo de causalidade demonstrado em seu recurso voluntário por intermédio de complexos cálculo, segundo a própria recorrente;
- 3) Assevera não ser correta a afirmação de que o revendedor varejista não é devedor das contribuições para o PIS e da COFINS incidentes sobre receita decorrente da venda de gasolina, óleo diesel e álcool para fins carburantes;
- 4) Esclarece o seu entendimento a respeito do inciso I do §2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 em uma interpretação literal do seu dispositivo, afirmando que o termo “quando” deveria ser caracterizado como uma conjunção condicional no seguinte sentido: “se o ICMS for cobrado do vendedor dos bens, no caso a refinaria, produtor nacional ou importador,

na condição de substituto tributário, como de fato é, deve ser excluído da base de cálculo do Pis/Cofins”;

- 5) Nos termos do art. 8º da Lei Complementar 87/96, nos casos das vendas de combustíveis, o ICMS total devido pelo último elo da cadeia de comercialização (ICMS-ST) é calculado pela aplicação da alíquota vigente do ICMS sobre o preço médio da bomba retido e recolhido pela refinaria na condição de substituto tributário.

Inicialmente cabe ressaltar que de acordo com a Súmula CARF no 02: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”. Portanto, não cabe a este colegiado adotar juízo de valor se foi indevida ou não a sua inserção do ICMS-ST na base de cálculo das contribuições para o PIS e da COFINS.

Nesta mesma linha de entendimento, não cabe a este Tribunal julgar lesão por ventura sofrida pela Recorrente diante da determinação de instrumento normativo vigente à época dos fatos geradores (MP nº 1991-14/2000) tendo em vista os cálculos apresentados para demonstrar o custo de um litro de óleo diesel em 30/06/2000 e 01/07/2000.

A Recorrente, conforme descrito no Relatório acima, efetuou Pedido de Restituição de valores recolhidos a título de COFINS referentes a incidência de sua alíquota sobre valores relativos ao ICMS-ST. Destaque-se que para haver pedido de restituição, é necessário que tenha havido qualquer recolhimento da referida contribuição por parte da requerente, o que não ocorreu no presente caso. A própria Recorrente afirma ainda que não tem legitimidade ativa para requerer a Restituição das contribuições recolhidas pela refinaria, produtor ou importador dos combustíveis, e de fato não tem mesmo, com isso reforça-se o entendimento da impossibilidade de peticionar a PER no presente caso por ausência de legitimidade ativa.

No que se refere às alegações da recorrente a respeito da possibilidade de restituição da contribuição para PIS e COFINS incidente sobre o ICMS-ST inserido indevidamente na base de cálculo, não assiste razão em seu pleito. Corroboro com os fundamentos constantes da decisão de piso reproduzida novamente a seguir:

*No caso em estudo o contribuinte é varejista e, portanto, o substituído, sendo a vendedora Refinaria Petrobrás o substituto. De acordo com o art. 3º, § 2º, I, da Lei nº 9.718/98, o ICMS só se exclui da receita bruta para fins de determinação da base de cálculo das contribuições para o PIS/Cofins quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário. Ou seja, o ICMS só é excluído quando o vendedor substituto tributário reteve esse imposto em substituição ao varejista, no caso, o manifestante, tendo em vista que referido tributo não mais é cobrado em toda a cadeia de revenda do produto por já ter sido todo exigido na sua saída do estabelecimento industrial. Desta forma, o substituto (Petrobrás) não paga Cofins sobre o ICMS embutido na receita do substituído, ou seja, do manifestante, mas apenas sobre aquele embutido em sua própria receita. Assim, a receita do substituído não pode sofrer a exclusão do ICMS, por falta de previsão legal.*

Este entendimento encontra-se em sintonia com aquele externado pela Administração Tributária por intermédio das soluções de consulta COSIT nº 106/2014 e 99041/2017 abaixo reproduzidas:

**Solução de Consulta Cosit 106/2014**

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins*

**ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE.**

*No regime de apuração não cumulativa, o valor do ICMS, incidente na aquisição, integra a base de cálculo da Cofins para fins de crédito, faz parte do custo de aquisição do bem ou serviço, nos termos do inciso II do § 3º do art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004. A pessoa jurídica poderá descontar créditos, inclusive de ICMS, calculados com base no custo de aquisição de mercadoria adquirida para revenda, inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.*

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

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

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

**ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CRÉDITOS. NÃO-CUMULATIVIDADE.**

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

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

*Dispositivos Legais: Art. 150 da CF/88; arts. 9º, 10 e 13 da Lei Complementar nº 87, de 1996; art. 66 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002; Instrução Normativa SRF nº 594, de 2005; Parecer Normativo CST nº 70, de 1972 (Publicado no DOU 22.03.1972); Parecer Normativo CST nº 77, de 1986 (DOU 28/10/86)*

**Solução de Consulta Cosit 99041/2017:**

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

**EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE.**

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



[...]

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

*ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE*

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

[...].

No julgamento do Recurso Especial (REsp) nº 1.456.648/RS o Superior Tribunal de Justiça (STJ) também manifestou o entendimento de que o ICMS Substituição Tributária não integra o custo dos bens e serviços, reproduz-se a seguir a ementa:

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

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

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

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

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

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

*5. Recurso especial não provido.*

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

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

*tributário por substituição ou agente arrecadador) que será entregue ao Fisco. Então não ocorre a incidência das contribuições ao PIS/PASEP, COFINS, já que não há receita da empresa prestadora substituta. É o que estabelece o art. 279 do RIR/99 e o art. 3º, §2º, da Lei n. 9.718/98, que trata das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS cumulativas, in verbis:*

RIR/99

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

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

Lei n. 9.718/98

*Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)*

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

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

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

*[...]*

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

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

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

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

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

(...)

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

*De ver que seu CRÉDITO está restrito ao valor das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre o ICMS embutido nas mercadorias que adquire do estabelecimento anterior na cadeia e que paga como contribuinte de fato. Admitir-se o creditamento também pelo ICMS-ST pago pelo substituto tributário seria admitir duplo creditamento ao substituído: primeiro pelo valor das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre o ICMS embutido nas mercadorias que adquire do substituto, segundo pelo ICMS-ST (sobre o qual não incidiram as contribuições ao PIS/PASEP e COFINS) embutido no preço dessas mesmas mercadorias, criando-se benefício fiscal não estabelecido em lei.*

Com base nessas considerações, resta evidenciado ser incabível a Restituição da COFINS requerida pela Recorrente cuja origem seria o ICMS-ST inserido na base de cálculo daquelas contribuições e recolhido pelo substituto tributário. Por conseguinte, prejudicada a homologação das compensações a ela relacionada.

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)  
Marcos Roberto da Silva