

RELATÓRIO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO

Recuperação Tributária para Recuperação Tributária para o Varejo Alimentar Minimercados · Supermercados · Hipermercados · Atacarejo

Análise das Principais Teses e Oportunidades Vigentes

Contexto e Relevância

O varejo alimentar brasileiro compreende um espectro amplo de formatos comerciais — dos minimercados de bairro aos hipermercados e atacarejos de grande escala — todos sujeitos a uma estrutura tributária de elevada complexidade, marcada pela sobreposição de tributos federais, estaduais e municipais sobre uma mesma cadeia de valor. A carga tributária efetiva sobre alimentos no Brasil varia significativamente conforme o produto, o estado, o regime tributário do contribuinte e o modelo de negócio adotado, criando um ambiente propício ao pagamento a maior de tributos ao longo dos anos.

O setor é um dos maiores empregadores do Brasil, com mais de 5,7 milhões de postos de trabalho diretos, e responde por parcela expressiva do PIB nacional. A ABRAS (Associação Brasileira de Supermercados) estima que o faturamento do setor supermercadista atingiu R\$ 756 bilhões em 2023. A magnitude dessas operações torna qualquer incorreção tributária sistêmica, mesmo que pequena em percentual, em valores absolutos expressivos.

A tabela abaixo sintetiza os quatro formatos objeto desta análise e seus perfis tributários típicos:

Formato	Características	Regime Típico	Faturamento Anual Típico
Minimercado	Loja de bairro, até 250 m ² , alimentos e higiene, atendimento personalizado	Simples Nacional (MEI até Faixa 5)	Até R\$ 4,8 mi
Supermercado	250 m ² a 5.000 m ² , organizado por seções, maior variedade, checkout por gôndola	Simples Nacional / Lucro Presumido	R\$ 1 mi a R\$ 80 mi
Hipermercado	Acima de 5.000 m ² , alimentos + eletrodomésticos + vestuário + bazar, alta rotatividade	Lucro Presumido / Lucro Real	Acima de R\$ 80 mi
Atacarejo	Modelo Cash & Carry, vende a PJ e PF, mix de atacado e varejo, galpão amplo com palete	Lucro Real (predominante)	Acima de R\$ 30 mi

Os principais tributos que oneram o setor são:

- **PIS/COFINS:** PIS e COFINS: para empresas do Lucro Real (regime não cumulativo), as alíquotas são de 1,65% e 7,6%, com direito a créditos sobre insumos, energia elétrica, aluguéis e outros. Para o Lucro Presumido (regime cumulativo), as alíquotas são de 0,65% e 3%, sem créditos. Uma parcela relevante dos produtos comercializados está sujeita ao regime monofásico ou à alíquota zero (alimentos da cesta básica, produtos sujeitos à concentração do PIS/COFINS no fabricante), o que gera direitos de crédito e de dedução da base que são frequentemente subaproveitados.
- **ICMS:** ICMS: tributo estadual que onera a circulação de mercadorias. O varejo alimentar é alcançado por ampla gama de benefícios fiscais concedidos pelos estados via Convênios CONFAZ — isenções,

reduções de base de cálculo e alíquotas diferenciadas sobre alimentos essenciais. A substituição tributária de ICMS alcança significativa parcela do mix de produtos comercializados, com pautas fiscais que frequentemente divergem dos preços efetivos de venda.

- **CPP:** Contribuições Previdenciárias: o setor é intensivo em mão de obra, com elevada folha de pagamento. A revisão da base de cálculo das contribuições previdenciárias, à luz das decisões do STF e STJ sobre verbas indenizatórias, representa oportunidade relevante especialmente para supermercados, hipermercados e atacarejos fora do Simples Nacional.

Empresas que nunca realizaram revisão tributária sistemática nos últimos cinco anos quase certamente possuem créditos dormentes, cujo direito à recuperação está assegurado pelo art. 168 do CTN combinado com o art. 3º do Decreto n.º 20.910/1932, que fixam o prazo prescricional quinquenal para a repetição de indébito tributário.

1. Exclusão do ICMS da Base de Cálculo do PIS e da COFINS

("Tese do Século" — RE 574.706/STF — Tema 69 da Repercussão Geral)

FUNDAMENTO: RE 574.706/PR — STF, Pleno, Tema 69 da Repercussão Geral, trânsito em julgado em 2021. Modulação de efeitos: créditos a partir de 15/03/2017, ressalvadas ações judiciais e administrativas protocoladas anteriormente, para as quais se garante retroatividade de cinco anos. O STF fixou a tese de que o ICMS destacado na nota fiscal de saída não representa ingresso patrimonial definitivo para o contribuinte, razão pela qual não integra o conceito constitucional de faturamento nem de receita bruta, não podendo compor a base de cálculo do PIS e da COFINS. Fundamentos: arts. 195, I, "b", da CF/88 e art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003. Para o varejo alimentar, a tese aplica-se a todos os contribuintes do Lucro Presumido e Lucro Real. Supermercados e hipermercados com alto volume de faturamento em produtos sujeitos ao ICMS — especialmente bebidas, itens de higiene pessoal, limpeza e produtos não essenciais, sobre os quais as alíquotas estaduais são mais elevadas (12% a 25%) — têm os maiores potenciais de crédito. Para o atacarejo, que opera com margens estreitas sobre volumes elevados, o impacto absoluto desta tese pode ser muito expressivo.

Ponto de Atenção — Interação com Produtos de Alíquota Zero e Isentos de ICMS: Parcela relevante do mix de um supermercado — especialmente alimentos da cesta básica — é isenta ou sujeita à alíquota zero de ICMS em muitos estados. Para esses produtos, não há ICMS destacado na nota fiscal e, portanto, não há base para exclusão. A revisão deve segregar, competência a competência, quais receitas tinham ICMS destacado para calcular o potencial correto de crédito.

Nota Jurisprudencial — Embargos de Declaração (RE 574.706/PR, 13/05/2021): O STF definiu que o ICMS excludível é o destacado na nota fiscal de saída (ICMS da operação), e não o efetivamente recolhido ao Estado. No varejo, onde há intensa utilização de créditos de ICMS na entrada para abater débitos na saída, esse critério é especialmente relevante e deve ser observado com rigor no levantamento.

2. Créditos de PIS/COFINS sobre Insumos — Conceito Ampliado

(Tema 779 — REsp 1.221.170/STJ — Essencialidade e Relevância)

FUNDAMENTO: REsp 1.221.170/PR — STJ, Primeira Seção, julgado em 22/02/2018, rito dos Recursos Representativos de Controvérsia (art. 1.036 do CPC). Tese vinculante: o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância para a atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. Para supermercados, hipermercados e atacarejos no regime do Lucro Real (não cumulativo de PIS/COFINS), o Tema 779 do STJ amplia consideravelmente o rol de despesas sobre as quais é possível escriturar créditos de PIS/COFINS, com base nos arts. 3º, II, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003. Itens frequentemente negados pela Receita Federal que passam a gerar crédito com o Tema 779:

- Materiais de limpeza, higienização e desinfecção de gôndolas, câmaras frias, açougues, padarias internas e seções de FLV (frutas, legumes e verduras) — quando exigidos por normas da vigilância sanitária (RDC ANVISA n.º 216/2004)
- Embalagens primárias e secundárias utilizadas no açougue, na padaria interna, na rotisserie e na peixaria — que acompanham o produto na saída ao consumidor
- Serviços de manutenção e calibração de câmaras frias, sistemas de refrigeração de gôndolas, balanças e checkouts — essenciais à continuidade da atividade comercial e exigidos por normas do INMETRO
- Equipamentos de Proteção Individual (EPIs) utilizados por colaboradores do açougue, padaria interna, peixaria e seções de manipulação de alimentos
- Materiais de acondicionamento (bandejas, filmes plásticos, lacres, etiquetas de validade) utilizados no preparo e exposição de alimentos frescos na loja
- Serviços de controle de pragas e vetores (desinsetização, desratização) — obrigatórios por regulamentação sanitária para estabelecimentos que comercializam alimentos
- Uniformes e vestimentas utilizados nas seções de produção e manipulação de alimentos (açougue, padaria, frios)

ATENÇÃO — Atividade de Revenda versus Atividade de Industrialização Interna: Supermercados e hipermercados que possuem padaria própria, açougue com processamento de carnes, rotisserie ou cozinha industrial exercem, internamente, atividade industrial além da comercial. Para esses setores, o conceito de insumo é ainda mais amplo do que para a atividade de mera revenda, o que potencializa o crédito de PIS/COFINS com base no Tema 779.

3. PIS/COFINS Monofásico — Créditos Acumulados e Ressarcimento

(Lei n.º 10.147/2000 — Lei n.º 10.865/2004 — Lei n.º 13.097/2015)

FUNDAMENTO: Lei n.º 10.147/2000 (produtos de higiene pessoal, farmacêuticos e cosméticos — regime monofásico); Lei n.º 10.865/2004, art. 28 (alíquota zero para revendedores); Lei n.º 13.097/2015 (ampliação do regime monofásico sobre alimentos); arts. 73 e 74 da Lei n.º 9.430/1996; IN RFB n.º 2.055/2021. Uma das teses de maior impacto prático para o varejo alimentar. Grande parte do mix comercializado por supermercados e hipermercados está sujeita ao regime monofásico de PIS/COFINS, em que o fabricante ou importador recolhe as contribuições com alíquotas concentradas e os revendedores ficam com alíquota zero sobre a receita de revenda. Isso inclui:

- Produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e cosméticos (Lei n.º 10.147/2000): shampoos, condicionadores, sabonetes, cremes, desodorantes, fraldas, absorventes e similares — todos com PIS/COFINS monofásico, alíquota zero para o varejista
- Bebidas frias (Lei n.º 10.833/2003, art. 58-A a 58-V, incluídos pela Lei n.º 11.727/2008): cervejas, refrigerantes, águas, chás, sucos e isotônicos — regime monofásico com alíquota zero para supermercados e atacarejos na revenda
- Autopeças (para hipermercados e atacarejos que comercializam essa categoria): regime monofásico da Lei n.º 10.485/2002
- Alimentos em geral da cesta básica com alíquota zero de PIS/COFINS (Lei n.º 10.925/2004 — arroz, feijão, carnes, leite, óleos vegetais, farinhas): o varejista não recolhe PIS/COFINS sobre essas receitas

No regime do Lucro Real (não cumulativo), o varejista mantém o direito de escriturar créditos de PIS/COFINS sobre suas aquisições de insumos, energia elétrica, aluguéis e demais itens do art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, mesmo que a saída correspondente seja tributada à alíquota zero. Quando predominam as saídas monofásicas (alíquota zero), os créditos se acumulam sem compensação natural — gerando saldo credor que pode ser ressarcido via PER/DCOMP.

Ponto de Atenção — Simples Nacional e Monofásico: Minimercados e supermercados optantes do Simples Nacional têm direito à dedução das receitas de produtos sujeitos ao PIS/COFINS monofásico da base de cálculo do DAS (LC 123/2006, art. 18, §4º, IV). A não declaração dessa segregação no PGDAS-D resulta em pagamento de DAS a maior — um dos erros mais comuns e mais fáceis de corrigir no setor supermercadista.



4. ICMS — Benefícios Fiscais sobre Alimentos (Isenção e Redução de Base)

(Convênios CONFAZ — RICMS Estaduais — Art. 155, §2º, XII, "g", CF/88)

FUNDAMENTO: Art. 155, §2º, XII, "g", da CF/88; Lei Complementar n.º 24/1975 (concessão de benefícios de ICMS via Convênio CONFAZ); Convênio ICMS 128/1994 e sucessivos (produtos da cesta básica — isenção ou redução de base); RICMS de cada estado. O CONFAZ celebrou ao longo das décadas uma série de Convênios que concedem isenção total ou redução de base de cálculo de ICMS sobre alimentos essenciais e produtos da cesta básica. Cada estado internaliza esses benefícios em seu RICMS, e vários estados concedem benefícios adicionais por legislação própria. As principais oportunidades de revisão para o varejo alimentar são:

- Produtos da cesta básica com isenção ou redução de base de ICMS: hortifrutigranjeiros in natura (em muitos estados, isentos de ICMS conforme legislação estadual específica), carnes bovinas e suínas (alíquotas reduzidas em vários estados), arroz e feijão, farinha de trigo, pão francês e similares. A não aplicação correta da isenção na nota fiscal de saída resulta em ICMS recolhido a maior
- Leite e derivados: em vários estados, operações com leite in natura e leite pasteurizado têm isenção ou alíquota reduzida de ICMS. Hipermercados e atacarejos com alto volume de vendas dessa categoria podem ter créditos relevantes por não aplicação do benefício
- Medicamentos veterinários e insumos agropecuários (para atacarejos que comercializam esses itens): isenção de ICMS prevista no Convênio ICMS 100/1997
- Alimentos para consumo imediato em praças de alimentação de hipermercados: em alguns estados, a operação é tributada pelo ISS (serviço de alimentação) e não pelo ICMS — e a tributação cumulativa de ambos gera cobrança indevida

Nota — Variação por Estado: Os benefícios de ICMS sobre alimentos variam entre os estados. Redes que operam em múltiplos estados devem verificar a legislação específica de cada RICMS. A revisão deve ser feita por produto, estado e período, pois os convênios e as legislações estaduais sofreram diversas alterações nos últimos cinco anos.

5. ICMS-ST — Restituição do Excesso Retido na Substituição Tributária

(ADI 2.777/SP e ADI 2.675/PE — STF — LC 87/1996, Art. 10 — Art. 150, §7º, CF/88)

FUNDAMENTO: ADI 2.777/SP e ADI 2.675/PE — STF, Pleno, julgadas em 19/10/2016. Art. 150, §7º, da CF/88. Art. 10 da LC 87/1996. O STF reconheceu que é constitucional o direito à restituição do ICMS-ST quando o preço efetivo da operação for inferior à base de cálculo presumida. O varejo alimentar opera com intensa utilização do regime de substituição tributária de ICMS. Fabricantes ou distribuidores (substitutos tributários) recolhem antecipadamente o ICMS de toda a cadeia com base em uma margem de valor agregado presumida (MVA) ou pauta fiscal. O supermercado, na condição de contribuinte substituído, fica com o ICMS já pago — mas nem sempre no valor correto. Na prática, supermercados e atacarejos frequentemente praticam preços de venda ao consumidor final inferiores às pautas fiscais utilizadas pelos substitutos tributários — especialmente em categorias de alta rotatividade onde há intensa guerra de preços (laticínios, bebidas, carnes processadas, produtos de higiene). Essa diferença configura excesso de ICMS-ST retido, passível de restituição ou compensação com ICMS a recolher, conforme o art. 150, §7º, da CF/88 e o art. 10 da LC 87/1996. A revisão exige o cruzamento sistemático entre: (i) as pautas fiscais ou MVAs utilizadas pelo substituto tributário; e (ii) os preços efetivos de venda praticados pelo varejista nas saídas ao consumidor. Para redes com milhares de SKUs e milhões de transações mensais, esse cruzamento requer apoio de sistema de gestão tributária integrado ao PDV.

Atenção — Procedimento Estadual e Prazo: O direito à restituição do ICMS-ST é assegurado constitucionalmente, mas o procedimento para requerimento varia por estado. Em São Paulo, a disciplina consta do art. 66-B do RICMS/SP (Dec. 45.490/2000). Em Minas Gerais, do art. 22 da Parte Geral do RICMS/MG (Dec. 43.080/2002). A revisão deve observar a legislação específica de cada estado onde o contribuinte opera e os prazos de cada regulamento.

6. Créditos de ICMS — Energia Elétrica e Ativo Imobilizado (CIAP)

(Art. 155, §2º, I, CF/88 — Lei Complementar n.º 87/1996 — Arts. 19 a 21)

FUNDAMENTO: Art. 155, §2º, I, da CF/88 + Lei Complementar n.º 87/1996 (Lei Kandir), arts. 19 a 21 e art. 33, II. Supermercados e hipermercados que possuem setores internos de industrialização — padaria própria, açougue com processamento, rotisserie, confeitaria, peixaria com beneficiamento — exercem atividade industrial em paralelo à comercial. Para esses estabelecimentos, o crédito de ICMS sobre energia elétrica utilizada no processo de industrialização interno é assegurado pelo art. 33, II, da LC 87/1996. As principais oportunidades de revisão são:

- Energia elétrica dos fornos, câmaras frias industriais, batedeiras, cortadores e demais equipamentos da padaria interna: crédito sobre a parcela de energia consumida no processo de industrialização, segregada do consumo administrativo (climatização, iluminação, checkouts)
- Ativo imobilizado produtivo — fornos, câmaras frias, centrais de distribuição com câmara de congelados, esteiras de checkout: crédito proporcional amortizado em 48 parcelas (CIAP), controlado por livro fiscal específico (art. 20, §5º, da LC 87/1996). A não escrituração do CIAP é erro frequente em supermercados de médio porte
- Aquisição de matérias-primas para padaria e rotisserie interna: crédito integral de ICMS na entrada dos insumos utilizados no processo produtivo interno

⚠ Atenção — Segregação entre Atividade Industrial e Comercial: O direito ao crédito de ICMS sobre energia elétrica e ao CIAP está condicionado ao reconhecimento do estabelecimento como contribuinte industrial do ICMS. Supermercados que possuem padaria interna mas que não declararam essa atividade industrial no CNPJ (CNAE secundário) podem ter dificuldade em sustentar o crédito perante a Secretaria da Fazenda estadual. A regularização do CNAE é passo prévio essencial.

7. Simples Nacional — Segregação de Receitas e Dedução do Monofásico

(LC 123/2006 — Resolução CGSN n.º 140/2018 — Art. 18, §4º, IV)

FUNDAMENTO: LC 123/2006, art. 18, §4º, I a VI; Resolução CGSN n.º 140/2018, arts. 25 a 27. Minimercados e supermercados de menor porte, optantes do Simples Nacional, têm acesso a duas oportunidades relevantes de redução da carga tributária dentro do próprio regime:

7.1 Dedução das receitas de produtos sujeitos ao ICMS-ST e ao PIS/COFINS monofásico: O art. 18, §4º, I e IV, da LC 123/2006 assegura que as receitas de revenda de mercadorias sujeitas à substituição tributária de ICMS e ao PIS/COFINS monofásico sejam segregadas na base de cálculo do DAS, com redução das alíquotas dos tributos já recolhidos na etapa anterior. A não declaração dessas segregações no PGDAS-D resulta em DAS calculado sobre uma base artificialmente inflada — gerando pagamento a maior que pode ser recuperado retroativamente por até cinco anos mediante retificação do PGDAS-D.

7.2 Segregação por atividade — Padaria interna (Anexo II) versus Revenda (Anexo I): Minimercados e supermercados que produzem internamente pães, salgados, bolos ou refeições prontas exercem atividade industrial ou de prestação de serviços além da atividade comercial. A correta segregação dessas receitas por Anexo (Anexo I para revenda, Anexo II para produção própria, Anexo III para serviço de alimentação) pode resultar em DAS mais baixo, dependendo da composição do faturamento e da relação folha/receita.

Ponto de Atenção — Retificação do PGDAS-D: A retificação retroativa do PGDAS-D para recuperação de DAS pago a maior pode ser feita no portal do Simples Nacional da RFB, em regra até o último dia do ano-calendário seguinte ao da declaração incorreta — ou em cinco anos nos casos de indébito reconhecido administrativamente. Após a retificação, o crédito pode ser utilizado para compensação de DAS futuro.



8. Contribuições Previdenciárias — Revisão da Base de Cálculo

(Lei n.º 8.212/1991 — RE 565.160/STF — RE 1.072.485/STF — REsp 1.230.957/STJ)

FUNDAMENTO: Lei n.º 8.212/1991, arts. 22 e 28, §9º; RE 565.160/SC — STF (Tema 20); RE 1.072.485/STF (Tema 985); RE 576.967/PR — STF (Tema 72); REsp 1.230.957/RS — STJ (Tema 478). O varejo alimentar é um dos setores com maior densidade de mão de obra do Brasil. Supermercados, hipermercados e atacarejos fora do Simples Nacional recolhem contribuição previdenciária patronal de 20% sobre a folha de salários de seus colaboradores (repositores, operadores de caixa, açougueiros, padeiros, motoristas, supervisores), além de contribuições para o SESC e SENAC (2,5% e 1,5%, respectivamente, sobre a folha). A revisão da base de cálculo dessas contribuições pode revelar recolhimentos a maior decorrentes da inclusão indevida de verbas indenizatórias. As principais verbas reconhecidas pelo STF e STJ como fora do salário de contribuição são:

- Terço constitucional de férias: STF, RE 565.160/SC (Tema 20) — não integra a base de cálculo da contribuição previdenciária patronal. Atenção à modulação de efeitos: direito pleno para ações ajuizadas antes de 15/09/2020
- Aviso prévio indenizado e reflexos (13º salário e férias proporcionais sobre aviso prévio indenizado): STF, RE 1.072.485 (Tema 985) — sem modulação, aplica-se integralmente nos últimos cinco anos
- Salário maternidade: STF, RE 576.967/PR (Tema 72) — não integra a base da contribuição a cargo do empregador
- Verbas indenizatórias em geral: auxílio-doença (primeiros 15 dias), férias indenizadas, indenização por dispensa sem justa causa, ajuda de custo — art. 28, §9º, da Lei n.º 8.212/1991 e Tema 478/STJ (REsp 1.230.957/RS)

Nota — Setor Intensivo em Mão de Obra: Em supermercados, hipermercados e atacarejos, a folha de pagamento representa tipicamente entre 8% e 14% do faturamento bruto. Sobre essa base, a contribuição previdenciária patronal de 20% acrescida das contribuições de terceiros (SESC/SENAC — 4% adicionais) perfaz 24% sobre a folha. A revisão das verbas indenizatórias, sobre uma folha de grande volume, pode gerar crédito expressivo nos últimos cinco anos.

9. Atacarejo — PIS/COFINS sobre Vendas a Pessoas Jurídicas

(Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003 — Lei n.º 14.592/2023 — IN RFB n.º 2.121/2022)

Fundamento: Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, art. 3º; Lei n.º 14.592/2023 (desoneração da folha e ajustes no PIS/COFINS); IN RFB n.º 2.121/2022 (normas sobre créditos de PIS/COFINS). O atacarejo (Cash & Carry) é um formato híbrido que vende tanto para pessoas físicas (consumidores finais) quanto para pessoas jurídicas (pequenos varejistas, bares, restaurantes, microempreendedores). Essa dualidade cria oportunidades tributárias específicas que não existem para o varejo puro. Para atacarejos no Lucro Real, as vendas para pessoas jurídicas contribuintes do PIS/COFINS têm tratamento distinto das vendas a consumidores finais. Os créditos gerados na aquisição de mercadorias para revenda (art. 3º, I, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003) podem ser mais eficientemente aproveitados quando a saída é também tributada — o que ocorre nas vendas B2B. A revisão deve verificar se o atacarejo está corretamente segregando suas operações B2B e B2C para fins de apuração do PIS/COFINS não cumulativo, evitando a perda de créditos por enquadramento incorreto. Adicionalmente, atacarejos que emitem nota fiscal com destaque de IPI sobre determinadas categorias de produtos (eletrodomésticos, eletrônicos vendidos no atacado para revendedores) devem verificar se o IPI destacado nas NFs de entrada foi corretamente aproveitado como crédito.

Atenção — Restrição ao Crédito de PIS/COFINS nas Vendas a Consumidor Final: O crédito de PIS/COFINS sobre mercadorias para revenda (art. 3º, I) é pleno no regime não cumulativo. No entanto, nas saídas com alíquota zero (produtos da cesta básica ou sujeitos ao monofásico), o crédito pode ficar sem compensação natural — gerando saldo credor. Para o atacarejo que tem mix de produtos tributados (saídas para PJ) e não tributados (saídas com alíquota zero para PF), o gerenciamento do saldo credor é particularmente importante e requer apuração sistemática.

10. Reforma Tributária — Impacto Específico para o Varejo Alimentar

(EC 132/2023 — LC 214/2025 — Cesta Básica Nacional — Cashback do IBS)

A Emenda Constitucional n.º 132/2023, regulamentada pela Lei Complementar n.º 214/2025, prevê a extinção progressiva do PIS/COFINS, ICMS, ISS e IPI, substituídos pela CBS (federal) e pelo IBS (estadual/municipal). Para o varejo alimentar, a reforma traz impactos específicos de alta relevância:

10.1 Cesta Básica Nacional de Alimentos — Alíquota Zero: A LC 214/2025 prevê alíquota zero de CBS e IBS para os produtos integrantes da Cesta Básica Nacional de Alimentos (CBNA), cujo rol definitivo está sendo regulamentado pelo Comitê Gestor do IBS. Minimercados e supermercados que comercializem majoritariamente produtos da CBNA terão redução real de carga tributária no novo sistema — desde que adaptem seus sistemas de PDV para segregar corretamente as alíquotas por produto.

10.2 Regime de Cashback do IBS para Consumidores de Baixa Renda: A EC 132/2023 prevê mecanismo de devolução do IBS para pessoas físicas de baixa renda, com impacto direto no modelo de precificação do varejo. Supermercados e hipermercados que participem do programa deverão integrar seus sistemas de PDV com o sistema de identificação de beneficiários, o que representa custo de conformidade relevante a ser planejado.

10.3 Extinção do PIS/COFINS e Créditos Acumulados: A partir de 2027, PIS e COFINS deixarão de ser devidos. Os saldos credores acumulados no regime não cumulativo — especialmente créditos de PIS/COFINS sobre insumos e sobre produtos monofásicos sem compensação natural — poderão ser utilizados para compensação com CBS (art. 378 da LC 214/2025), desde que devidamente escriturados na EFD-Contribuições. Créditos não identificados ou mal escriturados serão perdidos definitivamente.

Alerta — Janela Crítica para Escrituração de Créditos: Supermercados e atacarejos no Lucro Real que acumulam créditos de PIS/COFINS — especialmente sobre produtos monofásicos com alíquota zero na saída — têm até 2027 para identificar, escriturar e ressarcir esses créditos ou registrá-los para compensação com CBS. A revisão e regularização das EFD-Contribuições dos últimos cinco anos é urgente. Créditos mal escriturados nesse período podem gerar perda definitiva e irreversível com a extinção do PIS/COFINS.

11. Metodologia de Revisão Recomendada

O processo de recuperação tributária no varejo alimentar exige base documental sólida, cruzamento massivo de dados e rigor técnico. A Receita Federal e os Fiscos estaduais fiscalizam compensações com intensidade crescente, cruzando dados do SPED com informações de NF-e e CT-e. O roteiro recomendado é:

- Diagnóstico preliminar: levantamento do regime tributário (Simples Nacional, Lucro Presumido ou Lucro Real), CNAEs ativos por estabelecimento, Estados de operação, formato de loja e atividades internas (padaria, açougue, rotisserie)
- Mapeamento do mix de produtos por NCM: identificar, por produto e período, o regime tributário de PIS/COFINS (monofásico, alíquota zero, cesta básica) e o regime de ICMS (tributado, isento, redução de base, substituição tributária)
- Auditoria documental: NFs de entrada e saída, EFD ICMS/IPI, EFD-Contribuições, PGDAS-D, GFIP/eSocial, DARFs, DCTFs
- Cruzamento sistemático de ICMS-ST: comparar pautas fiscais estaduais com os preços efetivos de venda registrados no PDV para identificar o excesso de ICMS-ST retido
- Cálculo do crédito recuperável por tese, com memória de cálculo por produto, período e estado, correlacionada com documentos fiscais

- Formalização via PER/DCOMP para créditos federais (arts. 73 e 74 da Lei n.º 9.430/1996 e IN RFB n.º 2.055/2021), via requerimento estadual para créditos de ICMS e via retificação de PGDAS-D para créditos do Simples Nacional
- Acompanhamento de Despachos Decisórios de não homologação e autos de infração, com elaboração de impugnação fundamentada

Aviso de Conformidade: A apropriação indevida de créditos pode resultar em autuação com multa de 75% sobre o valor do crédito indevidamente aproveitado (art. 44 da Lei n.º 9.430/1996), acrescida de juros SELIC. Toda revisão deve ser conduzida com análise individualizada da escrituração fiscal, do enquadramento tributário do contribuinte, dos benefícios fiscais estaduais aplicáveis e do posicionamento atual do Fisco em cada tese, por advogado tributarista ou equipe especializada.

12. Quadro Resumo das Oportunidades

Tese / Oportunidade	Fundamento Legal e Jurisprudencial	Formato Elegível	Prazo
Exclusão do ICMS da base PIS/COFINS — Tese do Século	RE 574.706/STF — Tema 69	Lucro Real e Presumido	5 anos retroativos
Créditos de PIS/COFINS sobre insumos — Tema 779	REsp 1.221.170/STJ — Tema 779 — Leis 10.637/2002 e 10.833/2003	Lucro Real	5 anos retroativos
PIS/COFINS monofásico — Créditos acumulados e ressarcimento	Lei 10.147/2000 — Lei 10.865/2004 — Lei 13.097/2015	Lucro Real	5 anos retroativos e corrente
Simples Nacional — Segregação de receitas e dedução do monofásico	LC 123/2006, art. 18, §4º — Resolução CGSN 140/2018	Simples Nacional (todos os formatos enquadrados)	5 anos retroativos e corrente
ICMS-ST — Restituição do excesso retido	ADI 2.777 e 2.675/STF — LC 87/1996, art. 10 — art. 150, §7º, CF/88	Todos os formatos	5 anos retroativos
ICMS — Isenção e redução de base sobre alimentos (CONFAZ)	Convênios ICMS CONFAZ — RICMS estaduais — LC 24/1975	Todos os formatos	5 anos retroativos
Créditos de ICMS — energia elétrica (LC 87/1996)	LC 87/1996, art. 33, II — art. 155, §2º, I, CF/88	Lucro Real (com atividade industrial)	5 anos retroativos
Contribuições previdenciárias — Revisão da base de cálculo	RE 565.160/STF (Tema 20) — RE 1.072.485/STF (Tema 985) — RE 576.967/STF (Tema 72) — REsp 1.230.957/STJ (Tema 478)	Lucro Presumido e Lucro Real	5 anos retroativos
Atacarejo — PIS/COFINS sobre vendas para PJ (operações de atacado)	Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 — Lei 14.592/2023 — IN RFB 2.121/2022	Atacarejo (Lucro Real)	5 anos retroativos e corrente
Reforma Tributária — Aproveitamento de créditos antes de 2027	EC 132/2023 — LC 214/2025	Todos os formatos (Lucro Real prioritário)	Corrente — urgente

GUIA DE ELEGIBILIDADE TRIBUTÁRIA

1 - SIMPLES NACIONAL

Perfil do regime: Minimercados e supermercados de menor porte. Tributação pelo DAS — Anexo I (comércio). Acesso a créditos de PIS/COFINS não cumulativo é vedado pela LC 123/2006. As oportunidades concentram-se na correta segregação e dedução das receitas no PGDAS-D e nos direitos constitucionais de restituição de ICMS-ST. A dedução do monofásico do DAS é o erro mais comum e mais fácil de corrigir neste segmento.

Tese / Oportunidade	Fundamento Legal e Jurisprudencial	Formato Elegível	Prazo	Obs. Prática
Dedução das receitas de produtos monofásicos (PIS/COFINS) e ICMS-ST da base do DAS	LC 123/2006, art. 18, §4º, I e IV — Resolução CGSN 140/2018, arts. 25 a 27	Todos os formatos no Simples	5 anos retroativos e corrente	Retificar PGDAS-D. Erro mais comum e mais fácil de corrigir no setor.
Segregação por Anexo: revenda (Anx. I) × padaria/rotisserie interna (Anx. II) × serviço de alimentação (Anx. III)	LC 123/2006, arts. 18 e 18-A — Resolução CGSN 140/2018	Mini/Supermercado com produção interna	5 anos retroativos e corrente	Exige CNAE secundário correto.
ICMS-ST — Restituição do excesso retido (preço efetivo de venda < pauta fiscal estadual)	ADI 2.777 e 2.675/STF — LC 87/1996, art. 10 — art. 150, §7º, CF/88	Todos os formatos	5 anos retroativos	Cruzar preço efetivo × pauta estadual por categoria.
ICMS — Isenção e redução de base sobre alimentos (Convênios CONFAZ não aplicados na NF)	Convênios ICMS CONFAZ (128/1994 e outros) — RICMS estaduais — LC 24/1975	Todos os formatos	5 anos retroativos	ICMS recolhido sem aplicar benefício = restituição.

X Não elegíveis no Simples Nacional: Tese do Século (RE 574.706/STF), créditos de PIS/COFINS sobre insumos (Tema 779/STJ), créditos acumulados do PIS/COFINS monofásico (ressarcimento federal), créditos de ICMS sobre energia e CIAP, segregação B2B/B2C do atacarejo e contribuições previdenciárias sobre verbas indenizatórias — vedação expressa da LC 123/2006 ou tributos apurados fora do DAS.

2 - LUCRO PRESUMIDO

Perfil do regime: Supermercados de médio porte. Regime cumulativo de PIS/COFINS (0,65% + 3%). Não há direito a créditos de PIS/COFINS sobre insumos (Tema 779/STJ) nem ao ressarcimento de créditos acumulados do PIS/COFINS monofásico. A Tese do Século, o ICMS-ST, os benefícios CONFAZ e a revisão previdenciária são plenamente acessíveis.

Tese / Oportunidade	Fundamento Legal e Jurisprudencial	Formato Elegível	Prazo	Obs. Prática
Exclusão do ICMS da base PIS/COFINS — Tese do Século	RE 574.706/STF — Tema 69 da Repercussão Geral	Todos os formatos	A partir de 15/03/2017 ou 5 anos (ação anterior)	ICMS destacado na NF de saída. Maior impacto nos produtos não essenciais.
ICMS-ST — Restituição do excesso retido	ADI 2.777 e 2.675/STF — LC 87/1996, art. 10 — art. 150, §7º, CF/88	Todos os formatos	5 anos retroativos	Cruzar preço efetivo × pauta estadual.
ICMS — Isenção e redução de base sobre alimentos (Convênios CONFAZ)	Convênios ICMS CONFAZ (128/1994 e outros) — RICMS estaduais — LC 24/1975	Todos os formatos	5 anos retroativos	Verificar NCM × benefício estadual × período.
Contribuições previdenciárias — Revisão da base de cálculo	RE 565.160/STF (Tema 20) — RE 1.072.485/STF (Tema 985) — RE 576.967/STF (Tema 72) — REsp 1.230.957/STJ (Tema 478)	Supermercado, Hipermercado e Atacarejo	5 anos retroativos	Terço de férias, aviso prévio indenizado, salário maternidade.

X Não elegíveis no Lucro Presumido: Créditos de PIS/COFINS sobre insumos (Tema 779/STJ), ressarcimento de créditos acumulados do PIS/COFINS monofásico, créditos de ICMS sobre energia e CIAP de PIS/COFINS, e segregação B2B/B2C do atacarejo — exclusivos do regime não cumulativo (Lucro Real).

3 - LUCRO REAL

Perfil do regime: Hipermercados, atacarejos e grandes redes supermercadistas. Regime não cumulativo de PIS/COFINS. Acesso integral a todas as teses disponíveis para o setor. O Lucro Real é o regime de maior potencial de recuperação tributária, especialmente em razão do mix monofásico amplo (higiene, bebidas, farmácia) que gera créditos acumulados sem compensação natural — ressarcíveis via PER/DCOMP — e da escala de faturamento que amplifica o impacto absoluto da Tese do Século.

Tese / Oportunidade	Fundamento Legal e Jurisprudencial	Formato Elegível	Prazo	Obs. Prática
Exclusão do ICMS da base PIS/COFINS — Tese do Século	RE 574.706/STF — Tema 69 da Repercussão Geral	Todos os formatos	A partir de 15/03/2017 ou 5 anos (ação anterior)	Maior impacto absoluto no hipermercado e atacarejo pelo volume de faturamento.
Créditos de PIS/COFINS sobre insumos — Tema 779/STJ	REsp 1.221.170/STJ — Tema 779 — Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, art. 3º	Todos os formatos	5 anos retroativos	Mat. limpeza (RDC 216/2004), embalagens de manipulação, EPIs, manutenção câmaras frias, controle de pragas.
PIS/COFINS monofásico — Créditos acumulados sobre insumos sem compensação natural (saída com alíquota zero)	Leis 10.147/2000 e 10.865/2004 — Lei 13.097/2015 — Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, art. 3º — IN RFB 2.055/2021	Supermercado, Hipermercado e Atacarejo	5 anos retroativos e corrente	Ressarcimento via PER/DCOMP após habilitação RFB. Mix monofásico amplo: higiene, bebidas, farmácia.
ICMS-ST — Restituição do excesso retido	ADI 2.777 e 2.675/STF — LC 87/1996, art. 10 — art. 150, §7º, CF/88	Todos os formatos	5 anos retroativos	Cruzamento PDV × pauta fiscal estadual. Exige sistema integrado para redes com muitos SKUs.
ICMS — Isenção e redução de base sobre alimentos (Convênios CONFAZ)	Convênios ICMS CONFAZ (128/1994 e outros) — RICMS estaduais — LC 24/1975	Todos os formatos	5 anos retroativos	Verificar NCM × benefício estadual × período. Variação relevante por estado.
Créditos de ICMS — energia elétrica industrial e CIAP (padaria, açougue e rotisserie internos)	LC 87/1996, art. 33, II — art. 155, §2º, I, CF/88 — arts. 19 a 21 da LC 87/1996	Supermercado e Hipermercado com setor industrial interno	5 anos retroativos	Exige CNAE industrial e segregação de consumo. CIAP não escriturado = oportunidade frequente.
Atacarejo — Segregação B2B/B2C e gestão de saldo credor de PIS/COFINS sobre mix tributado × alíquota zero	Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, art. 3º — IN RFB 2.121/2022 — Lei 14.592/2023	Atacarejo	5 anos retroativos e corrente	Vendas a PJ (tributadas) × vendas a PF com alíquota zero. Gerenciar saldo credor sistematicamente.
Contribuições previdenciárias — Revisão da base de cálculo	RE 565.160/STF (Tema 20) — RE 1.072.485/STF (Tema 985) — RE 576.967/STF (Tema 72) — REsp 1.230.957/STJ (Tema 478)	Supermercado, Hipermercado e Atacarejo	5 anos retroativos	Terço de férias, aviso prévio indenizado, salário maternidade, verbas indenizatórias.

Este material tem caráter informativo e não substitui consulta jurídica especializada.

© Roveri Molina Advogados Associados — Todos os direitos reservados.



(17) 3364-8592



@roverimolina



juridico@roverimolina.com.br