



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

**RECURSO ESPECIAL Nº 1.428.247 - RS (2014/0000997-4)**

**RELATOR : MINISTRO GURGEL DE FARIA**  
**R.P/ACÓRDÃO : MINISTRA REGINA HELENA COSTA**  
RECORRENTE : COQUEIROS SUPERMERCADOS LTDA  
ADVOGADOS : GLEISON MACHADO SCHÜTZ - RS062206  
LUCAS HECK - RS067671  
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL  
PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL  
INTERES. : MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL

### **EMENTA**

**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.**

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 1973.

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 REPORTO. 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



## **SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA**

regência.

V – Recurso especial provido.

### **ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos estes autos, os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça acordam, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo o julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Benedito Gonçalves, por maioria, vencidos os Srs. Ministros Gurgel de Faria(Relator) e Sérgio Kukina, dar provimento ao recurso especial, nos termos do voto-vista da Sra. Ministra Regina Helena Costa, que lavrará o acórdão. Votaram com a Sra. Ministra Regina Helena Costa os Srs. Ministros Napoleão Nunes Maia Filho e Benedito Gonçalves(voto-vista).

Brasília (DF), 15 de outubro de 2019 (Data do Julgamento)

**MINISTRA REGINA HELENA COSTA**

Relatora



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

### RECURSO ESPECIAL Nº 1.428.247 - RS (2014/0000997-4) RELATÓRIO

#### O EXMO. SR. MINISTRO GURGEL DE FARIA (Relator):

Trata-se de recurso especial interposto por COQUEIROS SUPERMERCADOS LTDA. contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região assim ementado:

TRIBUTÁRIO. CRÉDITOS DE PIS E COFINS SOBRE O VALOR DO ICMS-ST. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE.

Em que pese componha o preço de aquisição para o adquirente, o ICMS - Substituição Tributária não sofreu incidência da contribuição para PIS e da Cofins na venda (por parte do fornecedor) e, portanto, não pode compor a base de cálculo dos créditos de tais contribuições, na aquisição (pela empresa adquirente). Apenas o ICMS pago pelo adquirente das mercadorias destinadas à revenda dá direito aos créditos da contribuição para o PIS e da Cofins.

É a lógica do princípio da não-cumulatividade: descontar as contribuições devidas nas operações anteriores (Leis nº 10.637/02 e 10.833/03).

A parte recorrente alega violação dos arts. 121 e 128 do CTN, do art. 3º, incisos I e II, da Lei n. 10.637/2002 e do art. 3º, incisos I e II, da Lei n. 10.833/2003, por entender que os valores de ICMS-ST, retidos por seus fornecedores, devem ser qualificados como custo de aquisição com o fim de oportunizar a geração de créditos de PIS e COFINS, no sistema legal de não cumulatividade dessas contribuições.

Sustenta que, à semelhança do que ocorre com o IPI, o ICMS, quando **não** recuperável, como no caso da substituição tributária, deve ser considerado custo, nos termos das Instruções Normativas SRF n. 247/2002, n. 358/2003 e 404/2004.

Contrarrazões apresentadas pela FAZENDA NACIONAL, nas quais pede, preliminarmente, o não conhecimento do recurso e, no mérito, seu desprovemento (e-STJ fls. 651/657).

É o relatório.



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

**RECURSO ESPECIAL Nº 1.428.247 - RS (2014/0000997-4)**

**RELATOR** : **MINISTRO GURGEL DE FARIA**  
**RECORRENTE** : **COQUEIROS SUPERMERCADOS LTDA**  
**ADVOGADOS** : **GLEISON MACHADO SCHÜTZ - RS062206**  
                  : **LUCAS HECK - RS067671**  
**RECORRIDO** : **FAZENDA NACIONAL**  
**PROCURADOR** : **PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**  
**INTERES.** : **MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL**

### EMENTA

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. BENS ADQUIRIDOS PARA REVENDA. BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO. INCLUSÃO DO ICMS-ST. IMPOSSIBILIDADE.

1. Conforme a legislação de regência da sistemática não cumulativa da contribuição ao PIS e da COFINS, não é permitida, na base de cálculo do crédito do contribuinte, a inclusão de parcela não onerada pela incidência das contribuições, razão pela qual o ICMS-ST não pode compô-la.

2. O acréscimo de valores na base de cálculo do crédito a ser deduzido, conforme o conceito de "custo de aquisição", deve ser, inequivocamente, permitido pela legislação de regência, sob pena de inobservância da fórmula desenvolvida pelo legislador e de ofensa ao art. 150, § 6º, da CF/1988.

3. Hipótese em que o Tribunal Regional Federal da 4ª Região decidiu: "o ICMS cobrado em regime de substituição tributária, apesar de integrar o preço de aquisição para o adquirente - contribuinte substituído -, não sofreu incidência da contribuição para o PIS/Pasep e à COFINS na venda (por parte do fornecedor) e, conseqüentemente, não poderá compor a base de cálculo dos créditos de tais contribuições, conforme pretende a demandante".

4. Recurso especial da sociedade empresária não provido.

### VOTO

**O EXMO. SR. MINISTRO GURGEL DE FARIA (Relator):**

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 n. 2 do Plenário do STJ).

Considerado isso, importa mencionar que o recurso especial originase de mandado de segurança impetrado, aos 28/02/2013, por COQUEIROS SUPERMERCADOS LTDA., objetivando declaração de que os valores recolhidos a título de ICMS-ST, por ocasião da aquisição de mercadorias a serem revendidas, quando não recuperáveis, devem ser qualificados como custo de aquisição da mercadoria. Assim, na sistemática não cumulativa de incidência da contribuição ao PIS e da COFINS, eles devem compor a base de cálculo dos créditos a serem



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

abatidos dessas mesmas contribuições. Nos termos do pedido mandamental: "seja concedida a segurança, em caráter definitivo, determinando seja autorizado o direito à ampla fruição de crédito de PIS e COFINS sobre o valor pago na etapa anterior a título de ICMS – Substituição Tributária (ICMS-ST), posto que trata-se de custo de aquisição da mercadoria, declarando a inconstitucionalidade da vedação imposta pela Receita Federal do Brasil, com fulcro no princípio constitucional da não-cumulatividade (§ 12 do art. 195 da C.F.) e no princípio constitucional do não-confisco" (e-STJ fl. 49).

Na causa de pedir, aduziu (e-STJ fls. 3/20):

Ou seja, a Apelante é obrigada a fazer o recolhimento do PIS e da COFINS sobre o montante do ICMS-ST, posto que o valor está contido no preço final da venda de mercadorias para o comprador, compondo o seu faturamento. No entanto, arbitrariamente, a Impetrante não está autorizada pela Receita Federal do Brasil a descontar créditos de PIS e Cofins sobre o valor do ICMS-ST incidentes na etapa anterior, o qual compõe o custo de aquisição da mercadoria, mesmo que os produtos são destinados a posterior comercialização com a manutenção deste ICMS-ST no valor de venda e estando no regime tributário não-cumulativo.

[...]

Restringir créditos sobre valores que compõem o custo de aquisição da mercadoria é o mesmo que destoar da finalidade perseguida pela norma, que é a de assegurar preço menor às operações que se destinam ao consumidor final. Não permitir o crédito de Pis e Cofins sobre o ICMS-ST, pelo substituído tributário, importa em afrontar e fulminar o método Subtrativo Indireto.

Se assim não for, o valor do ICMS-ST que está compondo o custo de aquisição e já foi pago pelo substituído quando da aquisição, será pago, novamente, pelo novo comprador, pois o valor da mercadoria na etapa posterior da cadeia (venda) será sempre por um valor maior.

Para que não ocorra o pagamento duplo, só existe uma saída: ou o crédito é autorizado ou quando ocorrer a venda da mercadoria, pelo substituído tributário, o valor do ICMS-ST não poderá estar na base de cálculo do PIS e da COFINS, não sendo considerado receita, como, aliás, ocorre na etapa anterior. Se assim não for, sobre o valor do ICMS-ST sempre existirá pagamento em duplicidade.

[...]

Quer dizer, para não admitir a dedução de créditos de PIS e COFINS na composição do montante do débito dessas contribuições, a Receita Federal não definiu o ICMS-ST como parte integrante do custo de aquisição da mercadoria. Já para excluí-lo das despesas tributárias dedutíveis consideradas na base de cálculo do IPRJ, a Receita Federal, caindo em evidente e rotunda contradição, conclui que esse mesmo ICMS-ST integra o custo de aquisição da mercadoria.

No primeiro grau de jurisdição, a segurança foi denegada porque os valores do ICMS-ST pagos pela substituída na aquisição das mercadorias seria parte do faturamento da sociedade empresária, ao tempo em que os intermediários-revendedores não integrariam a relação de substituição tributária, "porquanto só o fabricante e o consumidor final são visados pela norma tributária" (e-STJ fl. 406).

Irresignada, a PARTE interpôs recurso de apelação, não provido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Vejamos, no que interessa, o que está consignado no voto condutor do acórdão recorrido (e-STJ fl. 539/542):

Trata-se de feito em que a parte impetrante busca a fruição de crédito de PIS e COFINS sobre o valor pago por seus fornecedores, na etapa anterior, a título de



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

**ICMS - Substituição Tributária (ICMS-ST)**, sob a alegação de que este valor se trata de custo de aquisição da mercadoria, com fulcro no princípio da não-cumulatividade.

Tenho que a sentença prolatada pelo MM. Juiz Cesar Augusto Vieira enfrentou com propriedade as questões postas nesta lide, cuja transcrição dispensa maiores digressões, de modo que permito-me adotar, como razões de decidir, os fundamentos nela expostos, com grifos nossos:

'(...)

Para a adequada análise do pedido inicial, relevante o trecho explicativo que integra as informações prestadas pelo Delegado da Receita Federal do Brasil em Passo Fundo nos autos nº 5008734-11.2012.404.7104:

'9.6. Sobre o valor do ICMS, pode o adquirente descontar créditos normalmente, pois, conforme já assinalado anteriormente, o ICMS é, à luz da legislação das contribuições em comento, considerado como custo de aquisição da mercadoria (IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º, § 3º, II), compondo, por isso, a base de cálculo dos créditos na aquisição de bens para revenda. Entretanto, sobre o valor do ICMS substituição tributária não existe essa possibilidade. O ICMS-ST corresponde ao imposto que o adquirente deveria recolher quando da saída da mercadoria e não o faz, porque foi substituído na operação. De acordo com o item 7 do Parecer Normativo, acima transcrito, esse valor inclui-se no faturamento do substituído, compondo a base de cálculo das contribuições por ele apuradas.

9.7. Por óbvio, o contribuinte não pode se creditar de uma parcela que integra o seu faturamento, já que sobre faturamento há pagamento de contribuição e não desconto de crédito. E créditos incidem sobre custos, despesas ou encargos. O contrário implicaria ausência de tributação pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins sobre o ICMS-ST. Se simultaneamente à inclusão do ICMS-ST na base de cálculo do contribuinte substituído, fosse permitido que o mesmo ICMS-ST compusesse a base para cálculo dos créditos, seria equivalente a não tributar a parte do faturamento a que se refere o ICMS-ST.

9.8. Portanto, conclui-se que o ICMS recolhido em regime de substituição tributária não integra o custo de aquisição das mercadorias, pois representa uma mera antecipação do imposto devido pelo próprio impetrante (contribuinte substituído). Por esse motivo, o ICMS-ST não compõe a base de cálculo dos créditos a serem descontados do valor apurado da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas pelo contribuinte substituído.'

Sobre o tema, perfilho-me ao entendimento adotado pelo E. TRF da 4ª Região:

- 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;
- isso ocorre porque a norma que prevê a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS é endereçada a quem efetivamente sofre os ônus tributários de seu recolhimento. O intermediário não integra a relação de substituição no que pertine ao tributo, porquanto só o fabricante e o consumidor final são visados pela norma tributária. A exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS é restrita às situações em que o tributo é cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador de serviços na condição de substituto tributário, sendo vedada nas demais hipóteses.

Tais conclusões têm origem nos recentes julgados exarados pela Instância Superior:

**'EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO DO EXAME DA DEMANDA.** É de se acolher os embargos de declaração interpostos quando o acórdão embargado omitiu o exame da demanda efetivamente





## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

proposta.CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS). REGIME NÃO-CUMULATIVO. VALORES REFERENTES A ICMS-SUBSTITUIÇÃO (ICMS-ST). CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. 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.' (TRF4, EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM APELAÇÃO CÍVEL 5001889-10.2010.404.7111, Segunda Turma, Relator RÔMULO PIZZOLATTI, D.E. 31/10/2012)

'TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONTESTAÇÃO. ART. 302, I, CPC. DECADÊNCIA. PREJUDICIAL REJEITADA. ICMS/SUBSTITUTO. DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS. IMPOSSIBILIDADE. 1. Em razão da indisponibilidade do interesse público, à Fazenda Pública não se impõe o ônus da impugnação específica e a inexistência de defesa meritória não torna incontroversos os fatos. Configurada a exceção prevista no inciso I do artigo 302 do Código de Processo Civil 2. Não há falar em prescrição/decadência (art. 168, I, do CTN) na hipótese, porquanto inexistente pleito de repetição de indébito, mas apenas de anulação do crédito tributário. Prejudicial de mérito rejeitada. 3. No regime de substituição tributária para frente, o fabricante ou importador recolhe e repassa aos cofres públicos o valor devido a título de PIS e COFINS calculado sobre o valor de venda da mercadoria ao intermediário. O contribuinte de direito (o fabricante) faz as vezes de responsável fiscal por obrigação tributária suportada pelos comerciantes varejistas. 4. A norma que prevê a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS é endereçada a quem efetivamente sofre os ônus tributários de seu recolhimento. O intermediário não integra a relação de substituição no que pertence ao tributo, porquanto só o fabricante e o consumidor final são visados pela norma tributária. 5. A exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS é restrita às situações em que o tributo é cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador de serviços na condição de substituto tributário, sendo vedada nas demais hipóteses. 6. Não ostentando a distribuidora a condição de substituta tributária do ICMS, o preço por ela praticado - no qual embutido o tributo estadual, constitui-se em preço de mercado do produto e, por conseguinte, em seu faturamento, base de cálculo da contribuição ao PIS.' (TRF4, APELREEX 2006.71.00.010419-5, Segunda Turma, Relator Otávio Roberto Pamplona, D.E. 03/11/2011)

Dessa forma, impõe-se seja denegada a segurança pleiteada pela Impetrante.'

De fato, o legislador adotou o método subtrativo indireto para a consagração da não-cumulatividade, autorizando o contribuinte a deduzir da contribuição devida créditos especificados na lei, apurados mediante incidência de alíquota pré-determinada incidente sobre bens também previamente determinados.

Nesse contexto, a pessoa jurídica poderá aproveitar créditos calculados em relação a bens adquiridos para revenda, que é o caso dos autos, nos seguintes termos:

Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (PIS/PASEP)

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:

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

[...]

Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. (COFINS)



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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:

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

[...]

Com efeito, o valor do ICMS cobrado no regime de substituição tributária não integra a base de cálculo das contribuições devidas pelo contribuinte substituto, porque o montante do referido imposto não compõe o valor da receita auferida na operação, nos termos do art. 1º, § 3º, VII, da Lei nº 10.637/02 e do art. 1º, § 3º, VI, da Lei nº 10.833/03.

Assim, o ICMS cobrado em regime de substituição tributária, apesar de integrar o preço de aquisição para o adquirente - contribuinte substituído -, não sofreu incidência da contribuição para o PIS/Pasep e à COFINS na venda (por parte do fornecedor) e, conseqüentemente, não poderá compor a base de cálculo dos créditos de tais contribuições, conforme pretende a demandante.

Como vimos, é a lógica da não-cumulatividade: descontar as contribuições devidas nas operações anteriores, as quais oneraram os preços dos bens, serviços custos e despesas na aquisição e que se incorporarão aos preços dos bens e serviços a serem vendidos.

Assim, diante da análise pormenorizada da situação posta nos autos e, para evitar tautologia, alinhado-me aos fundamentos expendidos pelo magistrado *a quo*, devendo, por conseguinte, a sentença ser integralmente mantida.

Ante o exposto, voto por negar provimento à apelação.

Pois bem.

O art. 3º da Lei n. 10.637/2002 e o art. 3º da Lei n. 10.833/2003, no que interessa, dispõem:

Lei n. 10.637/2002:

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:

[...]

Lei n. 10.833/2003:

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:

[...]

Como se nota, a legislação autoriza o cálculo do crédito das contribuições em relação **aos bens adquiridos para revenda**. Não obstante, também desenha a sistemática da não cumulatividade, estabelecendo parâmetros e condições para a definição das bases de cálculo de incidência das contribuições, bem como do crédito a ser deduzido desta. E, como adiante sustento, não há possibilidade de o ICMS-ST compor a base de cálculo do crédito do contribuinte.

De início, em atenção às informações da autoridade coatora, conforme registro contido no acórdão *a quo*, convém anotar que o Supremo Tribunal Federal, após reconhecimento da repercussão geral, no julgamento do RE 574.706/PR, firmou a tese de que o **"ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS"** (tema 69).





## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Conforme assentou os em. Ministros, os valores de ICMS não podem ser enquadrados como receita para fins de determinação do faturamento, pois são valores destinados ao Estado.

Portanto, a parcela de ICMS incidente sobre as mercadorias compradas para revenda não poderá mesmo compor a base de cálculo de incidência das contribuições, tendo em vista que, por ocasião da revenda, não pode ser caracterizada componente do faturamento da sociedade empresária revendedora.

Quanto ao ICMS recolhido por meio da substituição tributária, a conclusão é a mesma, à luz das Lei n. 10.637/2002 e 10.833/2003, pois em razão de a receita derivada ser destinada ao Estado os respectivos valores, em nenhuma das etapas, poderão ser considerados parcela do faturamento de qualquer das pessoas que compõem a cadeia produtiva da mercadoria.

Dito isso, convém destacar que a possibilidade de os valores de ICMS-ST serem qualificados como custo de aquisição da mercadoria para fins de geração de créditos de PIS e COFINS depende de uma interpretação sistemática da legislação de regência, com a anotação prévia de que a não cumulatividade instituída por lei deve observar os parâmetros e condições eleitas pelo Poder Legislativo.

Daí porquê a Primeira Seção deste Tribunal Superior, no julgamento do RESP 1.221.170/PR, repetitivo, concluiu que instruções normativas da Secretaria da Receita Federal não poderiam elencar as espécies de insumos a que se referem os artigos terceiros das referidas leis, de forma a diminuir o alcance pretendido pela definição eleita pelo legislador. A tese restou assim redigida: "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."

E, da leitura da legislação, chama atenção que, na **base de cálculo de incidência** das contribuições, dentre outras receitas, não se incluem, p.ex, as decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero; as auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária; e as referentes a vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos.

Ao lado dessa verificação, nota-se que o inciso II do § 2º do art. 3º da Lei n. 10.637/2002, cujo teor é o mesmo do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei n. 10.833/2003, estabelece que "**não dará direito a crédito** o valor 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".

Tanto a base de cálculo de incidência, como a base de cálculo do crédito, de forma coerente, excluem de suas composições receitas e custos não onerados com a tributação pelas mencionadas contribuições.

Nesse cenário, não é adequado reconhecer que uma parcela componente do preço de uma mercadoria, não sujeita à efetiva oneração pela incidência das



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

contribuições, possa ingressar na fórmula de cálculo do crédito a ser deduzido.

Para tanto, é necessária expressa previsão na lei instituidora da sistemática não cumulativa, o que, aliás, não poderia ser diferente, tendo em visto o art. 150, § 6º, da Constituição Federal estabelecer que "qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g".

Em conclusão, o acréscimo de valores na base de cálculo do crédito a ser deduzido, conforme o conceito de "custo de aquisição", deve ser, inequivocamente, permitido pela legislação de regência, sob pena de inobservância da fórmula desenvolvida pelo legislador e de ofensa ao art. 150, § 6º, da CF/1988.

A propósito, cumpre anotar que a melhor interpretação, em casos como os citados, deve ser, além de sistemática, restritiva, considerando que o crédito a ser apurado no regime legal de não cumulatividade implica, na prática, diminuição da base de cálculo de incidência. Assim, privilegia-se a sistemática arrecadatória eleita pelo legislador, ainda que não cumulativa.

E, com esse propósito, não parece razoável entender que uma **parcela do preço** de aquisição da mercadoria, **não submetida** (a parcela) **à incidência das contribuições**, possa ser oposta à base de cálculo de incidência, o que, na prática, leva à sua redução sem que esta esteja lastreada na vontade do legislador.

Nessa linha, entendo adequada a conclusão revelada pelos precedentes da Segunda Turma deste Tribunal Superior:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E À COFINS NÃO CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONSIDERAÇÃO DOS VALORES REFERENTES A ICMS-SUBSTITUIÇÃO (ICMS-ST) RECOLHIDO EM OPERAÇÃO ANTERIOR. IMPOSSIBILIDADE.

1. A Segunda Turma do STJ firmou entendimento de que, "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 das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003" (REsp 1.456.648/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, julgado em 2/6/2016, DJe 28/6/2016).

2. A situação fática delineada pela própria agravante leva a compreender que sobre os valores despendidos a título de ICMS-ST não incidiram o PIS nem a COFINS. O fato de a sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS não se adequar com exatidão àquela metodologia adotada no creditamento de IPI e ICMS não autoriza fechar os olhos para situações em que nas operações anteriores não tenha havido incidência tributária e, mesmo assim, admitir creditamento fictício não previsto em lei.

3. Agravo interno a que se nega provimento.

(AgInt no REsp 1417857/RS, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/09/2017, DJe 28/09/2017)

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/1973. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. VALORES



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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 (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.

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

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

5. Recurso especial não provido.

(REsp 1456648/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/06/2016, DJe 28/06/2016)

Ante o exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso especial.

É como voto.



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

### CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2014/0000997-4      **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.428.247 / RS**

Números Origem: 50014354620134047104 94921301000100 RS-50014354620134047104

PAUTA: 07/05/2019

JULGADO: 07/05/2019

#### **Relator**

Exmo. Sr. Ministro **GURGEL DE FARIA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro GURGEL DE FARIA

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. AURÉLIO VIRGÍLIO VEIGA RIOS

Secretária

Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

#### **AUTUAÇÃO**

RECORRENTE : COQUEIROS SUPERMERCADOS LTDA  
ADVOGADOS : GLEISON MACHADO SCHÜTZ - RS062206  
                  LUCAS HECK - RS067671  
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL  
PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL  
INTERES. : MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias

#### **SUSTENTAÇÃO ORAL**

Dr. IVAN ALLEGRETTI, pela parte RECORRENTE: COQUEIROS SUPERMERCADOS LTDA e  
Dr. MARCELO KOSMINSKY, pela parte RECORRIDA: FAZENDA NACIONAL

#### **CERTIDÃO**

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Após o voto do Sr. Ministro Relator negando provimento ao recurso especial, pediu vista antecipada a Sra. Ministra Regina Helena Costa. Aguardam os Srs. Ministros Napoleão Nunes Maia Filho, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina.



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

**RECURSO ESPECIAL Nº 1.428.247 - RS (2014/0000997-4)**

**RELATOR : MINISTRO GURGEL DE FARIA**

**RECORRENTE : COQUEIROS SUPERMERCADOS LTDA**

**ADVOGADOS : GLEISON MACHADO SCHÜTZ - RS062206  
LUCAS HECK - RS067671**

**RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL**

**PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**

**INTERES. : MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL**

### VOTO-VISTA

**A EXCELENTÍSSIMA SENHORA MINISTRA REGINA HELENA COSTA:**

Solicitei vista dos autos para examiná-los com maior detença.

Trata-se de recurso especial interposto por **COQUEIROS SUPERMERCADOS LTDA.** contra acórdão proferido pela 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, no julgamento de apelação, assim ementado (fl. 543e):

***TRIBUTÁRIO. CRÉDITOS DE PIS E COFINS SOBRE O VALOR DO ICMS-ST. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE.***

*Em que pese componha o preço de aquisição para o adquirente, o ICMS - Substituição Tributária não sofreu incidência da contribuição para PIS e da Cofins na venda (por parte do fornecedor) e, portanto, não pode compor a base de cálculo dos créditos de tais contribuições, na aquisição (pela empresa adquirente). Apenas o ICMS pago pelo adquirente das mercadorias destinadas à revenda dá direito aos créditos da contribuição para o PIS e da Cofins.*

*É a lógica do princípio da não-cumulatividade: descontar as contribuições devidas nas operações anteriores (Leis nº 10.637/02 e 10.833/03).*

Nas razões do Recurso Especial, interposto com amparo no art. 105, III, a, da Constituição da República, aponta-se ofensa aos dispositivos a seguir relacionados, nos seguintes termos:

I. Arts. 3º, I e II, da Lei n. 10.637/2002, 3º, I e II, da Lei n. 10.833/2003 – "Em síntese, para não admitir a dedução de créditos de PIS e COFINS na composição do montante do débito dessas contribuições, a



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Receita Federal não definiu o ICMS-ST como parte integrante do custo de aquisição da mercadoria. Por outro lado, para excluí-lo das despesas tributárias dedutíveis consideradas na base de cálculo do IRPJ, a Receita Federal, caindo em evidente e rotunda contradição, conclui que esse mesmo ICMS-ST integra o custo de aquisição da mercadoria. [...] De fato, como já visto, o valor do ICMS-ST é custo de aquisição da mercadoria adquirida no regime da substituição tributária e pode ser admitido como crédito para fins de PIS e COFINS" (fls. 575/576e); e

II. Arts. 121 e 128 do CTN – "O contribuinte substituto e o substituído não são dois sujeitos passivos da mesma relação jurídica, pois a lei que estabelece a substituição tributária retira do pólo passivo o substituído e coloca o substituto. Portanto, na substituição tributária, o contribuinte substituído fica liberado, em âmbito de lançamento por homologação, do cumprimento da obrigação principal de calcular e recolher o tributo na saída da mercadoria de seu estabelecimento. Por outro lado, ele não tem direito à apropriação de qualquer crédito do imposto. O ICMS que lhe é retido pelo contribuinte substituto não entra no mecanismo de compensação entre débitos e créditos, através do qual vem a ser implementado o princípio da não-cumulatividade desse imposto" (fl. 587e).

Defende, ainda, com base nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002, 358/2003 e 404/2004, que, "por dedução lógica, se o IPI recuperável não integra o custo dos bens, não podendo gerar crédito de PIS e COFINS, importa dizer que, ao contrário, quando o IPI não for recuperável, é custo de aquisição dos bens para revenda" (fl. 571e).

Com contrarrazões (fls. 661/672e), nas quais se sustenta, preliminarmente, a índole constitucional da matéria, e, no mérito, o desprovimento do especial, o recurso foi admitido (fl. 688e).

O Ministério Público Federal manifestou-se, às fls. 711/717e, pelo parcial conhecimento do recurso e, nessa extensão, pelo não provimento.





## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Distribuídos os autos ao Ministro Gurgel de Faria, Sua Excelência, na assentada de 07.05.2019, proferiu voto negando provimento ao Recurso Especial da contribuinte, essencialmente, sob os seguintes fundamentos: **i)** "[...] na base de cálculo de incidência das contribuições, dentre outras receitas, não se incluem, p.ex, as decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero; as auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária; e as referentes a vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos"; **ii)** "Ao lado dessa verificação, nota-se que o inciso II do § 2º do art. 3º da Lei n. 10.637/2002, cujo teor é o mesmo do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei n. 10.833/2003, estabelece que 'não dará direito a crédito o valor 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"; e **iii)** "[...] não parece razoável entender que uma parcela do preço de aquisição da mercadoria, não submetida (a parcela) à incidência das contribuições, possa ser oposta à base de cálculo de incidência, o que, na prática, leva à sua redução sem que esta esteja lastreada na vontade do legislador".

Após o voto de Sua Excelência, solicitei vista antecipada dos autos.

### **É o relatório. Passo a proferir o voto-vista.**

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. Assim sendo, *in casu*, aplica-se o Código de Processo Civil de 1973.

### **I. Da admissibilidade do recurso especial**

Inicialmente, consigno que as questões federais debatidas se



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

encontram satisfatoriamente prequestionadas.

Ademais, o Recurso Especial acha-se hígido para julgamento, porquanto presentes os pressupostos de admissibilidade e ausentes questões prejudiciais a serem examinadas.

Convém assinalar, outrossim, que o exame da pretensão veiculada no Recurso Especial não demanda reexame fático-probatório, uma vez que todos os aspectos factuais e processuais estão clara e suficientemente delineados no acórdão recorrido.

O pronunciamento impugnado, por sua vez, dirimiu a controvérsia baseado em fundamentos infraconstitucionais e em dispositivos de leis federais.

Anote-se que, diversamente do sustentado pela Fazenda Nacional em contrarrazões, o próprio Supremo Tribunal Federal reconhece a índole *infraconstitucional* da matéria ora debatida, como espelham as seguintes decisões monocráticas: RE 1.186.177/PR, Rel. Min. Edson Fachin, DJe 08.03.2019; ARE 1.127.815/SP, Rel. Min. Alexandre de Moraes, DJe 08.05.2018; RE 1.113.653/RS, Rel. Min. Roberto Barroso, DJe 03.04.2018; ARE 1.092.749/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe 30.11.2017; ARE 1.078.682/RS, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe 24.10.2017.

## II. Delimitação da controvérsia

Na origem, cuida-se de mandado de segurança impetrado por empresa varejista buscando o reconhecimento do "[...] direito à ampla fruição de crédito de PIS e COFINS sobre o valor pago na etapa anterior a título de ICMS - Substituição Tributária (ICMS-ST), posto que se trata de custo de aquisição da mercadoria, declarando a inconstitucionalidade da vedação imposta pela Receita Federal do Brasil, com fulcro no princípio constitucional da não cumulatividade (§ 12 do art. 195 da C.F.) e no princípio constitucional do não-confisco" (fl. 49e).

Noutro giro, postula-se, no contexto da sistemática não cumulativa da contribuição ao PIS e da COFINS, o reconhecimento de que



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

eventuais créditos, na compra de bens para revenda, devem ser aferidos em relação ao valor efetivamente pago na sua aquisição, sem excluir o montante correspondente ao ICMS - Substituição Tributária (ICMS-ST).

### III. Moldura normativa e panorama jurisprudencial

Os dispositivos legais relativos às contribuições sociais, pertinentes à espécie, dispõem:

#### **LEI N. 10.637/2002 (PIS)**

*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: (Redação dada pela Lei n. 10.865/2004)*

*a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei n. 11.727/2008)*

*b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei n. 11.787/2008)*

*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; (Redação dada pela Lei n. 10.865/2004)*

*[...]*

*§ 2º **Não dará direito a crédito o valor**: (Redação dada pela Lei n. 10.865/2004)*

*[...]*

*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**. (Incluído pela Lei n. 10.865/2004) (destaquei)*



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

### **LEI N. 10.833/2003 (COFINS)**

*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: (Redação dada pela Lei n. 10.865/2004)*

*a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei n. 11.727/2008)*

*b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei n. 11.787/2008)*

*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; (Redação dada pela Lei n. 10.865/2004)*

*[...]*

*§ 2º **Não dará direito a crédito o valor**: (Redação dada pela Lei n. 10.865/2004)*

*[...]*

*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.** (Incluído pela Lei n. 10.865/2004) (destaquei)*

Por sua vez, o revogado Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR) – Decreto n. 3.000/1999, vigente ao tempo do ajuizamento da presente ação mandamental –, assim dispunha sobre o custo de aquisição de mercadorias:

*Art. 289. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).*



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

§ 1º **O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação** (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13).

§ 2º *Os gastos com desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição.*

§ 3º *Não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos **na escrita fiscal**.* (destaquei)

Assinale-se que o art. 301 do Regulamento do Imposto sobre a Renda ora vigente (Decreto n. 9.580/2018), reproduz tais disposições.

Por seu turno, a Lei n. 11.033/2004, ao instituir o Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária - REPORTO, estabeleceu:

*Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.*

No plano jurisprudencial, registro que a 2ª Turma desta Corte firmou entendimento segundo o qual "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" (REsp 1.456.648/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 02.06.2016, DJe 28.06.2016).

#### **IV. A regra constitucional da não cumulatividade**

A adequada apreciação da pretensão deduzida impõe análise, ainda que breve, da disciplina normativa pertinente à sistemática da não cumulatividade.

Inicialmente, cabe lembrar que tal sistemática, no texto



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

original da Constituição de 1988, veio expressamente contemplada apenas para dois impostos: o IPI (art. 153, § 3º, II) e o ICMS (art. 155, § 2º, I), ambos submetidos a regime plurifásico.

No entanto, com o advento da Emenda Constitucional n. 42, de 2003, que acrescentou o § 12 ao art. 195 da Constituição da República, estatuiu-se que a lei definirá os setores da atividade econômica para os quais as contribuições incidentes sobre a receita ou o faturamento, bem como a devida pelo importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar, serão não cumulativas.

Constitucionalizou-se, assim, a regra da não cumulatividade, tradicionalmente restrita ao IPI e ao ICMS, para as contribuições voltadas ao financiamento da seguridade social. Desse modo, a par do já existente regime cumulativo para as contribuições, disciplinado pela Lei n. 9.718/1998, autorizou-se a aplicação do regime de não cumulatividade para tais tributos.

Mais não diz o texto constitucional sobre a não cumulatividade das contribuições, diversamente do que faz em relação à aplicação dessa técnica aos impostos mencionados, quando aponta sua disciplina, indicando, inclusive, hipóteses nas quais não há geração de crédito (arts. 153, § 3º, II, e 155, § 2º, I).

Vale recordar que, em relação ao ICMS, por exemplo, a Constituição, ao regram a não cumulatividade que lhe é aplicável, proclama que a isenção ou não incidência não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes (art. 155, § 2º, a).

No que tange à não cumulatividade das contribuições, todavia, não há nenhum regramento preestabelecido no texto constitucional. Diante desse fato, a menos desenvolvida normatividade constitucional em relação à não cumulatividade das contribuições implica reconhecer, necessariamente, ter sido concedida maior margem de liberdade ao legislador infraconstitucional para estabelecer seu regramento.

Posto isso, impende esclarecer que, no que tange aos





## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

impostos e demais tributos cuja materialidade assim se revista, a não cumulatividade representa autêntica aplicação do *princípio constitucional da capacidade contributiva*, visando impedir que o tributo se torne um gravame cada vez mais oneroso nas várias operações de circulação do produto ou mercadoria, de prestação dos aludidos serviços e de industrialização de produtos, deixando-os proibitivos.

Dessarte, em relação ao IPI e ao ICMS, a regra da não cumulatividade tem por objetivo evitar a chamada *tributação em cascata*, vale dizer, a incidência de *imposto sobre imposto*, no caso de tributos multifásicos, assim entendidos aqueles exigíveis em operações sucessivas.

Trata-se, portanto, de um *sistema de créditos* que poderá ser usado como forma de pagamento do tributo. O contribuinte deve subtrair da quantia devida a título desses impostos o(s) crédito(s) acumulado(s) na(s) operação(ões) anterior(es).

De outra parte, para tributos de diversa configuração, como a contribuição ao PIS e à COFINS, conquanto também seja a elas aplicável o princípio da capacidade contributiva, por ostentarem materialidade de imposto, a não cumulatividade há de revestir sistema distinto.

Com efeito, cuidando-se de contribuições cuja base de cálculo é a receita bruta ou faturamento, e que, portanto, não têm conexão direta com determinada operação que tenha por objeto produto ou mercadoria, a técnica de não cumulatividade a ser observada é de "base sobre base", isto é, o valor do tributo é apurado mediante a aplicação da alíquota sobre a diferença entre as receitas auferidas e aquelas necessariamente consumidas pela fonte produtora (despesas necessárias).

Trata-se do denominado *método substrativo indireto*, técnica de apuração cujo aspecto mais relevante, acentua Ives Gandra da Silva Martins, "[...] reside no fato – ao contrário daquela adotada pelo princípio da não cumulatividade concernente ao IPI e ao ICMS – de seu mecanismo ser de tipo aberto – e não desenhado, como princípio, na Constituição –, em que a concessão do crédito fiscal não impõe nenhuma vinculação com o



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

'quantum' recolhido nas etapas anteriores", sendo "[...] absolutamente irrelevante que o fornecedor esteja sujeito ao regime jurídico do lucro presumido, adote a disciplina legal do SIMPLES ou suas operações sejam isentas" (FERNANDES, Edison Carlos; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Não cumulatividade do PIS e da COFINS: implicações contábil, societária e fiscal*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 76 - destaquei).

Portanto, cabe remarcar ser da própria natureza do regime de não cumulatividade, seja qual for a sua configuração, a possibilidade de recuperação das despesas com tributos nas operações ou etapas anteriores. Se isso não for possível, ausente o atendimento à não cumulatividade.

Em obediência à previsão constitucional, a não cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS veio a ser regulamentada pelas Leis n. 10.637, de 2002, e n. 10.833, de 2003, respectivamente.

### **V. Substituição tributária progressiva**

Em linhas gerais, "a figura da substituição tributária implica uma pessoa substituta e outra pessoa substituída. O encargo tributário é do substituído, porém quem comparece na relação jurídica formal (obrigação tributária) é o substituto". Logo, "o substituto paga tributo que não é próprio: paga em substituição a alguém. Paga tributo alheio, paga tributo do substituído" (ATALIBA, Geraldo. BARRETO. Aires F. *Substituição e Responsabilidade Tributária*, in Revista de Direito Tributário, julho-setembro de 1989, n. 49, p. 75).

A modalidade de substituição tributária prevista, especificamente, no art. 150, § 7º, da Constituição da República, denominada substituição tributária progressiva ou "para frente", é aplicável a impostos multifásicos, isto é, aqueles incidentes em operações sucessivas.

Trata-se de hipótese de tributação por fato futuro, na qual o responsável (substituto) antecipa o pagamento do tributo das operações que ainda ocorrerão, com base de cálculo presumida e, caso a operação



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

subsequente não ocorra, ou ocorra a menor, caberá a restituição do tributo, ou do excesso, recolhidos previamente.

Conquanto polêmica, a inconstitucionalidade dessa metodologia foi afastada pelo Supremo Tribunal Federal, o qual assentou, ainda, que "o fato gerador presumido [...] não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final" (Pleno, ADI 1.851/DF, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 08.05.2002, DJ 22.11.2002 - destaquei).

Em 2016, contudo, em sede de repercussão geral (Pleno, RE 593.849/MG, Rel. Min. Edson Fachin, j. 19.10.2016, DJe 30.03.2017) tal entendimento foi revisto para reconhecer, igualmente, a possibilidade de recuperação de eventual excesso arrecadado, mediante tese assim fixada: "é devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida" (Tema 201/STF).

Esta Corte, por sua vez, ao julgar recurso especial repetitivo, consolidou o entendimento segundo o qual o substituto é o *único* responsável pelo recolhimento integral do tributo e pelo cumprimento das obrigações acessórias, não havendo falar em responsabilidade solidária ou supletiva do substituído, porquanto "não existe qualquer relação jurídica entre o substituído e o Estado", não sendo este (o substituído) "sujeito passivo da relação jurídica tributária" (1ª S., REsp 931.727/RS, Rel. Min. Luiz Fux, j. 26.08.2009, DJe 14.09.2009).

### VI. Exame do caso concreto

*In casu*, controverte-se sobre a possibilidade de desconto de créditos da contribuição ao PIS e da COFINS, pelo contribuinte substituído, sobre o ICMS recolhido, pelo substituto, no regime de substituição tributária progressiva do imposto estadual (ICMS-ST).

No caso em tela, a empresa Recorrente é revendedora



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

(varejista), assumindo, portanto, a posição de *substituída*. Ao adquirir bens do substituto, ela qualifica a operação como custo de aquisição e, por isso, entende devido o desconto de créditos das contribuições incidentes sobre o montante relativo ao ICMS-ST, recolhido pelo fornecedor na etapa anterior sobre determinados produtos, uma vez que tal valor seria irrecuperável.

Pois bem.

Consoante apontado, os arts. 3º, § 2º, II, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, de idêntica redação, vedam a concessão de créditos de contribuição ao PIS e da COFINS sobre valores de "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".

Todavia, esta 1ª Turma, ao julgar o AgInt no REsp n. 1.051.634/CE, em 28.03.2017, por maioria, acompanhou voto-vista por mim proferido, segundo o qual a disposição do art. 17 da Lei n. 11.033/2004, à 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 REPORTO, assentando, como corolário, a **revogação tácita do art. 3º, § 2º, II, de ambas as Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003**, *verbis*:

*A Lei n. 11.033, de 21 de dezembro de 2004, por sua vez, ao disciplinar, dentre outros temas, o Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária – REPORTO, instituiu **benefícios fiscais** como a suspensão da contribuição ao PIS e da COFINS, convertendo-se em operação, inclusive de importação, sujeita à alíquota zero após o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da data da ocorrência do respectivo fato gerador, das vendas e importações realizadas aos beneficiários do REPORTO, consoante a dicção de seu art. 14, § 2º:*

Art. 14. Serão efetuadas com suspensão do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social -



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

COFINS e, quando for o caso, do Imposto de Importação - II, as vendas e as importações de máquinas, equipamentos, peças de reposição e outros bens, no mercado interno, quando adquiridos ou importados diretamente pelos beneficiários do Reporto e destinados ao seu ativo imobilizado para utilização exclusiva na execução de serviços de: (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)

[...]

**§ 2º A suspensão da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS converte-se em operação, inclusive de importação, sujeita a alíquota 0 (zero) após o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da ocorrência do respectivo fato gerador (destaque meu).**

*Por seu turno, o art. 17 desse diploma legal assegura a manutenção dos créditos existentes, nos seguintes termos:*

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

***Tal preceito, repita-se, assegura a manutenção dos créditos existentes de contribuição ao PIS e da COFINS, ainda que a revenda não seja tributada. Desse modo, permite-se àquele que efetivamente adquiriu créditos dentro da sistemática da não cumulatividade não seja obrigado a estorná-los ao efetuar vendas submetidas à suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da contribuição ao PIS e da COFINS.***

*Em outras palavras, a norma em destaque deixa claro a possibilidade de o contribuinte utilizar créditos da contribuição ao PIS e da COFINS no caso de venda efetuada no regime monofásico, pois garante a manutenção desses créditos pelo vendedor na hipótese de venda de produtos com incidência monofásica.*

***Cumpre salientar que tal dispositivo não se aplica apenas às operações realizadas com beneficiários do regime do REPORTO, porquanto não traz expressa essa limitação, além de não vincular as vendas de que trata às efetuadas na forma do art. 14 da mesma lei.***

[...]



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

***Desse modo, a análise conjunta do art. 3º, § 2º, II, de ambas as Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, com o comando contido no art. 17 da Lei n. 11.033/2004, impõe a conclusão segundo a qual este, por tratar-se de dispositivo legal posterior e que regula inteiramente a matéria de que cuidam aqueles, revogou-os tacitamente, a teor do art. 2º, § 1º, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - LINDB.***

*Assim, a vedação legal então existente para a utilização de créditos na tributação monofásica foi afastada por dispositivo legal que expressamente autoriza o crédito de contribuição ao PIS e da COFINS na hipótese.*

*De fato, não se pode negar que a partir da vigência do art. 17 da Lei n. 11.033/2004 os contribuintes atacadistas ou varejistas de quaisquer dos produtos sujeitos à tributação monofásica fazem jus ao crédito relativo à aquisição desses produtos, em sintonia com a regra constitucional da não cumulatividade aplicável às contribuições, estampada no art. 195, § 12, que há de ser prestigiada, **dela extraíndo-se sua máxima eficácia.***

*Se, no regime monofásico, todos os demais elos da cadeia produtiva, à exceção do produtor ou importador – que são responsáveis pelo recolhimento do tributo a uma alíquota mais gravosa – ficam desobrigados do recolhimento porque, sobre a receita por eles auferida, aplica-se a alíquota zero, tal fato não obsta que tais contribuintes mantenham os créditos de todas as aquisições por eles efetuadas, como expressamente assegura o art. 17 da Lei n. 11.033/2004.*

*E tal orientação, sublinhe-se, é consentânea, igualmente, com o teor do princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, CR), aplicável às contribuições cuja materialidade revista a natureza de imposto, como é o caso do PIS e da COFINS. (destaquei)*

Anote-se que o regime monofásico se assemelha ao da substituição tributária progressiva; porém, na monofasia, diversamente, o contribuinte é único e o tributo recolhido, ainda que as operações subsequentes não se consumem, não será devolvido.

Contudo, "os efeitos econômicos são os mesmos", conforme destaca a professora Vanessa Rahal Canado da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (*Substituição tributária, incidência monofásica, ou substituição monofásica da incidência tributária? Núcleo de Estudos Fiscais - NEF/FGV. 23 ago. 2010. Disponível em <http://estudosfiscais.blogspot.com/2010/08/substituicao-tributaria-incidencia>.*





## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

html. Acesso em 09 jul. 2019).

Desse modo, no contexto ora examinado, as conclusões convergem, porquanto 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.

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.

Aliás, assim o reconhecem as informações prestadas pela própria Fazenda Nacional, *verbis*: "Embora componha o preço de aquisição para o adquirente, o ICMS - Substituição Tributária não sofreu incidência da contribuição para PIS e da COFINS na venda [...]" (fl. 392e - destaquei).

Ademais, assinale-se que o art. 8º, § 3º, II, da Instrução Normativa SRF n. 404/2004, igualmente prevê, para efeito de concessão de créditos das contribuições em comento, que o ICMS integra o custo de aquisição de bens e serviços.

No mesmo sentido, já se posicionaram as Superintendências Regionais da 4ª Região Fiscal da Secretaria da Receita Federal, na Solução de Consulta n. 60/2012, nos seguintes termos:

*O valor referente ao ICMS-Substituição tributária, retido pelo fornecedor do contribuinte substituído nos termos da legislação estadual, integra o custo de aquisição das respectivas mercadorias, visto que não é recuperável por este último, pelo que não pode ser contabilizado diretamente à conta de despesas tributárias, sob pena de redução indevida do lucro real correspondente ao período-base em que as citadas mercadorias não sejam vendidas. (DOU 23.08.2012, Seção 1, p. 15 - destaquei)*

Com efeito, o custo suportado pelo substituído é composto, via



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

de regra, pelo montante da operação própria, IPI, seguros, juros, frete, margem de valor agregado, inclusive lucro do substituto, e por demais importâncias e despesas debitáveis do estabelecimento *destinatário*, nos termos dos arts. 8º e 13 da LC n. 87/1996.

Entretanto, "para o substituído, não há que se falar em apuração, posto que, nas operações sujeitas à substituição, o ICMS foi recolhido pelo contribuinte substituto, **não existindo, portanto, nem crédito nem débito** do imposto a ser apurado" (MARIANO, Paulo Antonio. WERNECK, Raphael Sampaio. ALENCAR, Sandra Regina. *Substituição Tributária no ICMS*. 8ª ed. São Paulo: IOB SAGE, 2016. p. 220 - destaquei).

Não obstante a impossibilidade de creditamento, o substituído desembolsará, ao adquirir a mercadoria, o valor do bem *acrescido* do montante do tributo devido, destacado no respectivo documento fiscal.

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, irrecoverável na escrita fiscal, critério definidor adotado pela legislação, conforme apontado.

Anote-se ainda que, quando não verificado o fato gerador presumido ou realizado por valor inferior ao previsto, eventual recuperação do ICMS-ST caberá *ao substituto*, **único** sujeito passivo da relação jurídica tributária desse regime, o qual poderá defender, com exclusividade, "suas prerrogativas, administrativa ou judicialmente, formulando impugnações ou recursos, bem como deduzindo suas pretensões em juízo para, sobre elas, obter a prestação jurisdicional do Estado", consoante fixado, por esta Corte, no mencionado precedente de eficácia vinculante.

Ademais, no contexto da não cumulatividade, *é juridicamente* ilegítimo frustrar o direito ao creditamento por supor recuperado o custo mediante eventual projeção no valor de revenda, conforme já advertiam os



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

saudosos professores Geraldo Ataliba e Aires Fernandino Barreto:

*Além do mais, é chocante à consciência jurídica tolerar mais do que agravos à Constituição, sob o fundamento simplista da presunção econômica de reembolso, pelas vias contingenciais do mecanismo de preços.*

*É curial que o preço se forma, na maioria dos casos, por forças que escapam ao controle das partes, regidos que são pelo mercado. Que, por vezes, obedecem até a tabelamentos procedidos por organismos públicos. Em todas essas situações, fluidas, impalpáveis e normalmente indemonstráveis, vige no máximo a imprecisão, o sentimento de existir ou não o que ficou conhecido como 'repercussão econômica'" (Ob. cit., p. 77)*

Isso considerado, forçoso reconhecer que a Recorrente faz jus aos créditos da contribuição ao PIS e da COFINS pretendidos, quer porque independem da incidência de tais contribuições sobre o montante do ICMS-ST recolhido pelo substituto na etapa anterior, quer porque o valor do imposto estadual antecipado caracteriza custo de aquisição.

Posto isso, com a vênua do Sr. Relator, dele **DIVIRJO** para **DAR PROVIMENTO** ao recurso especial.

**É o voto.**



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

### CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2014/0000997-4      **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.428.247 / RS**

Números Origem: 50014354620134047104 94921301000100 RS-50014354620134047104

PAUTA: 06/08/2019

JULGADO: 06/08/2019

#### **Relator**

Exmo. Sr. Ministro **GURGEL DE FARIA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro GURGEL DE FARIA

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. JOSÉ BONIFÁCIO BORGES DE ANDRADA

Secretária

Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

#### **AUTUAÇÃO**

RECORRENTE : COQUEIROS SUPERMERCADOS LTDA  
ADVOGADOS : GLEISON MACHADO SCHÜTZ - RS062206  
                  LUCAS HECK - RS067671  
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL  
PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL  
INTERES. : MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias

#### **CERTIDÃO**

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Prosseguindo o julgamento, após o voto-vista divergente da Sra. Ministra Regina Helena Costa dando provimento ao recurso especial, no que foi acompanhada pelo Sr. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, pediu vista o Sr. Ministro Benedito Gonçalves. Aguarda o Sr. Ministro Sérgio Kukina.



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

### CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2014/0000997-4      **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.428.247 / RS**

Números Origem: 50014354620134047104 94921301000100 RS-50014354620134047104

PAUTA: 08/10/2019

JULGADO: 08/10/2019

#### **Relator**

Exmo. Sr. Ministro **GURGEL DE FARIA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro GURGEL DE FARIA

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. BRASILINO PEREIRA DOS SANTOS

Secretária

Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

#### **AUTUAÇÃO**

RECORRENTE           : COQUEIROS SUPERMERCADOS LTDA  
ADVOGADOS           : GLEISON MACHADO SCHÜTZ - RS062206  
                              LUCAS HECK - RS067671  
RECORRIDO            : FAZENDA NACIONAL  
PROCURADOR         : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL  
INTERES.             : MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias

#### **CERTIDÃO**

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Adiado para a próxima sessão por indicação do Sr. Ministro Benedito Gonçalves.



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

**RECURSO ESPECIAL Nº 1.428.247 - RS (2014/0000997-4)**

**RELATOR** : **MINISTRO GURGEL DE FARIA**  
**RECORRENTE** : **COQUEIROS SUPERMERCADOS LTDA**  
**ADVOGADOS** : **GLEISON MACHADO SCHÜTZ - RS062206**  
                  : **LUCAS HECK - RS067671**  
**RECORRIDO** : **FAZENDA NACIONAL**  
**PROCURADOR** : **PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**  
**INTERES.** : **MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL**

### EMENTA

**TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO. ICMS-ST. BENS ADQUIRIDOS PARA REVENDA. INCLUSÃO. POSSIBILIDADE. ACOMPANHO A DIVERGÊNCIA INAUGURADA PELA MINISTRA REGINA HELENA COSTA PARA DAR PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL.**

### VOTO-VISTA

**O SENHOR MINISTRO BENEDITO GONÇALVES:** rata-se de recurso especial interposto por COQUEIROS SUPERMERCADOS LTDA contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região que negou provimento ao seu recurso de apelação ao entendimento de que apesar de compor “o preço de aquisição para o adquirente, o ICMS - Substituição Tributária não sofreu incidência da contribuição para PIS e da Cofins na venda (por parte do fornecedor) e, portanto, não pode compor a base de cálculo dos créditos de tais contribuições, na aquisição (pela empresa adquirente). Apenas o ICMS pago pelo adquirente das mercadorias destinadas à revenda dá direito aos créditos da contribuição para o PIS e da Cofins”.

Em suas razões recursais, a recorrente aponta ofensa aos arts. 3º, I e II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03 e 121 e 128 do CTN. Para tanto, sustenta que os valores pagos a título do ICMS-ST, retido pelo fornecedor, é custo de aquisição de mercadoria, podendo ser apropriado como crédito da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS.

Iniciado o julgamento, na sessão da Primeira Turma de 7/5/2019, o Relator, Ministro Gurgel de Faria, apresentou seu voto negando provimento ao recurso especial da contribuinte, tendo por base a seguinte fundamentação:

Conforme a legislação de regência da sistemática não cumulativa da contribuição ao PIS e da COFINS, não é permitida, na base de cálculo do crédito do contribuinte, a inclusão de parcela não onerada pela incidência das contribuições, razão pela qual o ICMS-ST não pode compô-la;

O acréscimo de valores na base de cálculo do crédito a ser deduzido, conforme o conceito de “custo de aquisição”, deve ser, inequivocamente, permitido





## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

pela legislação de regência, sob pena de inobservância da formula desenvolvida pelo legislador e de ofensa ao art. 150, § 6º, da CF/1988

Prosseguindo o julgamento, na sessão de 6/8/2019, a Ministra Regina Helena Costa apresentou seu voto-vista divergindo do relator para dar provimento ao recurso especial da contribuinte, ao entendimento de que “a Recorrente faz jus aos créditos da contribuição ao PIS e da COFINS pretendidos, quer porque independem da incidência de tais contribuições sobre o montante do ICMS-ST recolhido pelo substituto na etapa anterior, quer porque o valor do imposto estadual antecipado caracteriza custo de aquisição”.

Pedi vista dos autos.

É o breve relato.

Passo a proferir o voto-vista.

O cerne da controvérsia diz respeito à possibilidade de o substituído incluir na base de cálculo do crédito da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS o valor pago pelo fornecedor (substituto) a título de ICMS-ST.

O Tribunal de origem negou o pleito da recorrente ao entendimento de que o ICMS cobrado em regime de substituição tributária para frente não sofreu incidência dessas contribuições na venda pelo fornecedor (substituto) e, apesar de integrar o preço de aquisição para o adquirente (contribuinte substituído), não poderá compor a base de cálculo dos créditos de tais contribuições.

### **NÃO CUMULATIVIDADE DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS/PASEP E DA COFINS**

A cobrança não cumulativa da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não decorre diretamente da Constituição, tal como ocorre com o ICMS e o IPI. A Constituição Federal, para essas contribuições, apenas prevê que lei ordinária implementará a não cumulatividade, conforme disposto no art. 195, § 12, da Constituição de 1988.

O princípio da não cumulatividade, previsto no Texto constitucional para o IPI ( art. 153, § 3º, II) e para o ICMS (155, § 2º, I), permite que o contribuinte possa, no ciclo econômico, compensar o que for devido em cada etapa da operação com o montante do tributo cobrado na anterior: é a aplicação do método denominado imposto sobre imposto.



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Não se pode transportar a noção de não cumulatividade do IPI e do ICMS para a Contribuição ao PIS/PASEP e para a COFINS, uma vez que a não cumulatividade dessas contribuições tem contornos distintos.

Isso porque, para referidas contribuições, nos termos das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, não há previsão de que o contribuinte compense na fase posterior a contribuição devida na etapa anterior do ciclo econômico, mas, de modo diverso, a técnica utilizada, base sobre base, prevê que do valor da contribuição calculada no mês (art. 2º) pode o contribuinte descontar créditos (art. 3º), calculados mediante aplicação da mesma alíquota aplicada à contribuição (PIS/PASEP ou COFINS) sobre o valor dos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos no mês pelo contribuinte (art. 3º, § 3º, III), os quais constam de uma série de itens listados na respectiva lei, ressalvadas as exceções expressamente previstas.

Confiram-se:

### **Lei 10.637/2002:**

Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

[...]

§ 2º A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1o. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

[...]

Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).

[...]

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: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

§ 3º **O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:**

**I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;**

**II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;**

[...] (grifos nossos)

### **Lei 10.833/2003:**

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins,



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

[...]

§ 2º A base de cálculo da Cofins é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

[...]

Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1], a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

[...]

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: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

§ 3º **O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:**

**I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;**

**II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;**

[...] (grifos nossos)

Não há, assim, necessidade de se calcular o crédito considerando o ciclo econômico desdobrado numa sucessão de etapas com a participação de sujeitos diversos, como ocorre com o IPI e o ICMS, haja vista não se tratar de tributação sobre o consumo, mas sobre a receita.

Marco Aurélio Greco, a propósito, doutrina:

[...] receita não é um fenômeno objetivo que leva em conta um bem, uma mercadoria ou um serviço dentro de um ciclo econômico. Receita é um fenômeno exclusivamente subjetivo: alguém tem receita. Não é um produto que se desdobra num processo de produção, circulação e consumo.

[...]

Então, pressuposto de fato de PIS e COFINS é receita: fenômeno pessoal, subjetivo. Pressuposto de fato de ICMS E IPI: ciclo econômico.

[...]

A incidência, enquanto tal, pega a receita de cada um, pega o faturamento de cada um, não um fenômeno que interfere com vários.

[...]

Claro que é uma coisa eu ter uma incidência que leva em conta algo pessoal e, portanto, eu não posso querer extrair dessa incidência, que leva em conta algo pessoal, desdobramentos que eu tenho quando o pressuposto de fato é o processo. Se eu estou fazendo uma teoria do processo é uma coisa. Se eu estou fazendo uma teoria porque o pressuposto de fato se manifesta em relação a cada contribuinte. Não é um pressuposto de fato que subjaz a uma coletividade de contribuintes. Não. O que leva a uma consequência. É de que a cobrança feita de PIS e COFINS a uma determinado contribuinte não é em contemplação de uma incidência posterior (Greco, Marco Aurélio. Cofins/PIS: A Não Cumulatividade das Contribuições.



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

REVISTA DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, Vol VII, n. 41, jan./fev. 2005, p. 128)

É a utilização do denominado método indireto subtrativo, do qual derivou o modelo base sobre base, em que se tributa a diferença entre a receita auferida e as receitas consumidas pela fonte produtora. Aqui, a realidade diz respeito, única e exclusivamente, à pessoa do contribuinte e à percepção de receita ou faturamento, de forma que não tem relevância se a operação anterior do ciclo econômico é tributada ou não, se o vendedor é tributado pela sistemática cumulativa ou não cumulativa, o importante não é desonerar o ciclo econômico, mas o faturamento do contribuinte.

Nessa linha de entendimento, confira-se o seguinte excerto do voto proferido pela Ministra Regina Helena Costa, relatora para o acórdão, no julgamento do REsp 1.051.634/CE:

Com efeito, cuidando-se de contribuições cuja base de cálculo é a receita bruta ou faturamento, e que, portanto, não têm conexão direta com determinada operação que tenha por objeto produto ou mercadoria, a técnica de não cumulatividade a ser observada é de "base sobre base", isto é, o valor do tributo é apurado mediante a aplicação da alíquota sobre a diferença entre as receitas auferidas e aquelas necessariamente consumidas pela fonte produtora (despesas necessárias).

Assim, na sistemática não cumulativa do PIS/PASEP e da COFINS não é necessário, para se apurar o crédito, ter havido incidência dessas contribuições na etapa anterior da cadeia produtiva, como afirmou o acórdão recorrido.

### **ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE COMO CUSTO DE AQUISIÇÃO**

O contribuinte pode descontar crédito dessas contribuições sobre o valor dos bens adquiridos para revenda, bem como em relação aos custos e despesas do processo produtivo incorridos nos mês, nos termos dos arts. 3º, I, § 3º, II e III, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

O tributo pode ser considerado como custo quando não recuperável e quando devido na aquisição de bens destinadas à revenda, é o que se infere do disposto no art. 289, §§ 1º e 3º, do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3000/1999, atualmente art. 289 do Decreto 9.580/2018):

**Art. 289. O custo das mercadorias revendidas** e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

§ 1º . O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13).

§ 2º . Os gastos com desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição.

§ 3º. **Não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal. (grifos nossos)**

A substituição tributária para frente do ICMS consiste na técnica de arrecadação em que há retenção e antecipação do recolhimento do imposto pelo substituto, mediante presunção legal de que os fatos geradores futuros venham a ocorrer (característica da definitividade), até a chegada da mercadoria ao consumidor final. O sujeito adquirente das mercadorias para revenda, o substituído, fica dispensado de apurar o ICMS devido pela sistemática normal de tributação quando da saída da mercadoria do seu estabelecimento.

Nessa modalidade de substituição, há uma transferência do pagamento do débito tributário do substituído para o substituto, ficando todas as obrigações polarizadas no substituto, o qual figura como único sujeito passivo da relação jurídico tributária. O Sujeito passivo da regra-matriz de incidência tributária é o substituto.

Confira-se a doutrina José Eduardo Soares de Melo:

Na substituição - num plano pré-jurídico - o legislador afasta, por completo, o verdadeiro contribuinte, que realiza o fato imponible, prevendo a lei - desde logo - o encargo da obrigação a uma outra pessoa (substituto), que fica compelida a pagar a dívida própria, eis que a norma não contempla dívida de terceiro (substituído).

*(In ICMS - Teoria e Prática. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 199.*

Daí porque, concentrado o pagamento do tributo na etapa inicial do ciclo econômico, essa sistemática de recolhimento se assemelha a uma tributação monofásica, não recuperável, diversamente da tributação plurifásica não cumulativa normal a que está sujeito o ICMS, em que é considerado tributo recuperável.

Por outro lado, no valor da mercadoria destinada à revenda estão incluídos todos os gastos efetuados na aquisição dessa mercadoria, incluindo os impostos não recuperáveis. Daí por que o ICMS-ST deve ser considerado como o custo porque absorvido na formação do preço de venda pelo substituto.



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Com efeito, o Tribunal de origem afirma expressamente que o ICMS cobrado em regime de substituição tributária integra o preço de aquisição da mercadoria para o adquirente - contribuinte substituído.

Nesse sentido, confira-se a seguinte passagem do voto do Ministro Nelson Jobim, no julgamento da ADI 2.777-8/SP, que descreve como se operacionaliza a formação do preço de oferta da mercadoria pelo substituto:

O valor do ICMS por  $ST_p$ , como ocorre com valor devido pela operação própria, se inclui, como custo da produção na primeira operação.

Por isso - por ser custo - refletir-se-á na fixação do preço de oferta da mercadoria.

O valor da mercadoria, desde a operação inicial até à final, trás (sic) embutido o correspondente ao imposto devido por  $ST_p$ .

O SUBSTITUTO incorpora ao preço de venda o valor do imposto devido por  $ST_p$ , apurado este com base no valor presumido final de venda e fixado nos termos do art. 8 da L. KANDIR.

[...]

Obviamente, o imposto devido por  $ST_p$  está, também, embutido na fixação do preço que o DISTRIBUIDOR fará ao primeiro VAREJISTA, da mesma forma como fez o SUBSTITUTO.

A formação de preços pode ser definida como o processo de apuração do custo econômico do produtor.

Define-se custo econômico como sendo a soma de todos os insumos envolvidos no processo de produção de bens e serviços, incluindo o custo de oportunidade<sup>18</sup> do capital investido.

No caso da ST, o imposto se transforma em um componente dos insumos, integrando o custo operacional.

Neste caso, cada empresa determina o seu preço por meio de uma adição aos seus custos unitários de salários e de matéria-prima, de modo a cobrir as despesas gerais e obter lucros.

[...]

Assim sendo, a forma pela qual se repassa esse custo (do tributo por  $ST_p$ ) dá-se por sua incorporação ao preço da mercadoria, tanto que é lançado na nota fiscal um valor total.

Isto se verifica em todas as etapas subseqüentes.

O valor do tributo em  $ST_p$  acompanha o preço até a última operação, realizada pelo SUBSTITUÍDO final

Nesse contexto, é de se reconhecer que o ICMS-ST está apto a ser incluído na base de cálculo do crédito da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS, visto que integra custo de aquisição da mercadoria adquirida para revenda.

Com essas considerações, e com as vênias devidas do Relator, acompanho a fundamentação adotada pela Ministra Regina Helena Costa no sentido de reconhecer à Recorrente,



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

substituída, o direito à apropriação de crédito da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS sobre o valor do ICMS-ST, uma vez que na sistemática não cumulativa não é necessário, para se apurar o crédito, ter havido incidência de tais contribuições na etapa anterior da cadeia produtiva, bem como por entender que o valor do imposto estadual antecipado integra o custo de aquisição da mercadoria destinada à revenda.

Ante o exposto, acompanho a divergência inaugurada pela Ministra Regina Helena Costa para dar provimento ao recurso especial.

É como voto.





## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

### CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2014/0000997-4      **PROCESSO ELETRÔNICO Resp 1.428.247 / RS**

Números Origem: 50014354620134047104 94921301000100 RS-50014354620134047104

PAUTA: 08/10/2019

JULGADO: 15/10/2019

#### **Relator**

Exmo. Sr. Ministro **GURGEL DE FARIA**

#### **Relatora para Acórdão**

Exma. Sra. Ministra **REGINA HELENA COSTA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro GURGEL DE FARIA

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. FRANCISCO RODRIGUES DOS SANTOS SOBRINHO

Secretária

Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

#### **AUTUAÇÃO**

RECORRENTE : COQUEIROS SUPERMERCADOS LTDA  
ADVOGADOS : GLEISON MACHADO SCHÜTZ - RS062206  
                  LUCAS HECK - RS067671  
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL  
PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL  
INTERES. : MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias

#### **CERTIDÃO**

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Prosseguindo o julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Benedito Gonçalves, a Turma, por maioria, vencidos os Srs. Ministros Gurgel de Faria(Relator) e Sérgio Kukina, deu provimento ao recurso especial, nos termos do voto-vista da Sra. Ministra Regina Helena Costa, que lavrará o acórdão.

Votaram com a Sra. Ministra Regina Helena Costa os Srs. Ministros Napoleão Nunes Maia Filho e Benedito Gonçalves(voto-vista).