



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.909.823 - SC (2020/0323810-5)

RELATORA : MINISTRA REGINA HELENA COSTA
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : BONATO MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA
ADVOGADOS : LEONARDO DRESCH MARESCH - SC035902
WALTER ADOLFO MARESCH - SC039971

EMENTA

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 1973. APLICABILIDADE. MANDADO DE SEGURANÇA. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC/2015. INOCORRÊNCIA. 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. PRECEDENTE DESTA TURMA.

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 Corte de origem apreciou todas as questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável à hipótese. Inexistência de omissão, contradição, obscuridade ou erro material.

III – 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.

IV – 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. Precedente.

V – 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.

VI – Recurso especial improvido.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por maioria, vencido o Sr. Ministro Gurgel de Faria, negar provimento ao recurso especial, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora. Os Srs. Ministros Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Brasília (DF), 02 de março de 2021 (Data do Julgamento)

MINISTRA REGINA HELENA COSTA

Relatora



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.909.823 - SC (2020/0323810-5)
RELATORA : MINISTRA REGINA HELENA COSTA
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : BONATO MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA
ADVOGADOS : LEONARDO DRESCH MARESCH - SC035902
WALTER ADOLFO MARESCH - SC039971

RELATÓRIO

A EXCELENTÍSSIMA SENHORA MINISTRA REGINA HELENA COSTA(Relatora):

Trata-se de recurso especial interposto pela **FAZENDA NACIONAL** contra acórdão proferido pela 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, no julgamento de apelação, assim ementado (fl. 144e):

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. INCLUSÃO DO ICMS-ST NA BASE DE CÁLCULO DAS MERCADORIAS ADQUIRIDAS PARA REVENDA PARA EFEITO DE CRÉDITOS DE PIS/COFINS. ART. 3º, §1º, I, DAS LEIS 10.637/02 E 10.833/03. POSSIBILIDADE.

1. O substituído tributário tem o direito de apurar créditos de PIS/COFINS sobre as mercadorias adquiridas para revenda sempre que comprovado que o ICMS-ST destacado na nota fiscal tenha integrado o custo de aquisição, mediante sua inclusão no preço pago. Precedentes deste Regional e do Superior Tribunal de Justiça.

2. Apelo provido.

Opostos embargos de declaração, foram rejeitados (fls. 179/185e). 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) Art. 1.022 do CPC/15 - "[...] não obstante a irresignação da União demonstrada em Embargos de Declaração, com a demonstração das omissões aos dispositivos legais, o recurso foi rejeitado sem que se analisasse a adequação da incidência do artigo 3º da Lei n. 10.637/02 e do artigo 3º da Lei n. 10.833/03." (fl. 198e);

(ii) Arts. 3º das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003 - "O ICMS



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

integra o custo de aquisição de bens justamente pelo fato de que o montante do ICMS integra sua própria base de cálculo (art. 13, §1º, I, da LC 87/96), sendo o destaque do aludido montante mera indicação para fins de controle do crédito do adquirente. É o chamado calculo 'por dentro', realizando justamente para evitar a retirada do valor do ICMS da base de cálculo do próprio ICMS. Sendo custo, integra a base de cálculo do desconto de crédito." (fl. 202e). "[...] o valor ICMS-ST também não é receita bruta do fabricante seja no regime cumulativo (Lei 9.718/98, art. 3º, §2º, I) seja no regime não cumulativo (art. 23, inciso VI, do Decreto nº 4.524/02) e, por isso mesmo, não sofre incidência de PIS e de COFINS, não havendo razão para o creditamento de montante que não foi objeto de tributação na etapa anterior da cadeia. E a razão da não incidência de PIS e COFINS na operação anterior do ICMS-ST cinge-se ao fato de que o ICMS-ST, diferentemente do ICMS próprio, não incide por dentro, isto é, não integra o preço das mercadorias vendidas." (fl. 202e). "No regime não-cumulativo, previsto nas Leis n. 10.637 e n. 10.833, não consta dispositivo correspondente, que expressamente disponha acerca da não inclusão na base de cálculo do PIS e da COFINS dos valores recolhidos pelo fornecedor/industrial/fabricante, na condição de substituto tributário." (fl. 203e).

Com contrarrazões (fls. 219/227e), nas quais se sustenta, preliminarmente, o não conhecimento do recurso especial e, no mérito, a manutenção do acórdão recorrido, o recurso foi admitido (fls. 230/231e).

O Ministério Público Federal manifestou-se, às fls. 249/253e, pela falta de interesse público suficiente a justificar a intervenção no feito.

É o relatório.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.909.823 - SC (2020/0323810-5)

RELATORA : MINISTRA REGINA HELENA COSTA

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL

RECORRIDO : BONATO MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA

ADVOGADOS : LEONARDO DRESCH MARESCH - SC035902

WALTER ADOLFO MARESCH - SC039971

EMENTA

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 1973. APLICABILIDADE. MANDADO DE SEGURANÇA. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC/2015. INOCORRÊNCIA. 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. PRECEDENTE DESTA TURMA.

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 Corte de origem apreciou todas as questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável à hipótese. Inexistência de omissão, contradição, obscuridade ou erro material.

III – 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.

IV – 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. Precedente.

V – 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, irre recuperável na escrita fiscal, critério definidor adotado pela legislação de regência.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

VI – Recurso especial improvido.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.909.823 - SC (2020/0323810-5)
RELATORA : MINISTRA REGINA HELENA COSTA
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : BONATO MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA
ADVOGADOS : LEONARDO DRESCH MARESCH - SC035902
WALTER ADOLFO MARESCH - SC039971

VOTO

A EXCELENTÍSSIMA SENHORA MINISTRA REGINA HELENA COSTA(Relatora):

Por primeiro, 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 2015.

I. Da admissibilidade do recurso especial

Inicialmente, consigno que as questões federais debatidas se 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, 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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

30.11.2017; ARE 1.078.682/RS, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe 24.10.2017.

Quanto à alegação de violação ao art. 1.022 do CPC/2015, ressalto que, no caso, não verifico omissão acerca de questão essencial ao deslinde da controvérsia e oportunamente suscitada, tampouco de outro vício a impor a revisão do julgado.

Consoante o art. 1.022 do Código de Processo Civil de 2015, cabe a oposição de embargos de declaração para: *i)* esclarecer obscuridade ou eliminar contradição; *ii)* suprir omissão de ponto ou questão sobre o qual devia se pronunciar o juiz de ofício ou a requerimento; e, *iii)* corrigir erro material.

A omissão, definida expressamente pela lei, ocorre na hipótese de a decisão deixar de se manifestar sobre tese firmada em julgamento de casos repetitivos ou em incidente de assunção de competência aplicável ao caso sob julgamento.

O Código de Processo Civil considera, ainda, omissa, a decisão que incorra em qualquer uma das condutas descritas em seu art. 489, § 1º, no sentido de não se considerar fundamentada a decisão que: *i)* se limita à reprodução ou à paráfrase de ato normativo, sem explicar sua relação com a causa ou a questão decidida; *ii)* emprega conceitos jurídicos indeterminados; *iii)* invoca motivos que se prestariam a justificar qualquer outra decisão; *iv)* não enfrenta todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador; *v)* invoca precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes, nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos; e, *vi)* deixa de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento.

Sobreleva notar que o inciso IV do art. 489 do Código de Processo Civil de 2015 impõe a necessidade de enfrentamento, pelo julgador, dos argumentos que possuam aptidão, em tese, para infirmar a fundamentação do julgado embargado. Esposando tal entendimento, o precedente da Primeira Seção desta Corte:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA ORIGINÁRIO.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

INDEFERIMENTO DA INICIAL. OMISSÃO, CONTRADIÇÃO, OBSCURIDADE, ERRO MATERIAL. AUSÊNCIA.

1. Os embargos de declaração, conforme dispõe o art. 1.022 do CPC, destinam-se a suprir omissão, afastar obscuridade, eliminar contradição ou corrigir erro material existente no julgado, o que não ocorre na hipótese em apreço.

2. O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. A prescrição trazida pelo art. 489 do CPC/2015 veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida.

3. No caso, entendeu-se pela ocorrência de litispendência entre o presente mandamus e a ação ordinária n. 0027812-80.2013.4.01.3400, com base em jurisprudência desta Corte Superior acerca da possibilidade de litispendência entre Mandado de Segurança e Ação Ordinária, na ocasião em que as ações intentadas objetivam, ao final, o mesmo resultado, ainda que o polo passivo seja constituído de pessoas distintas.

4. Percebe-se, pois, que o embargante maneja os presentes aclaratórios em virtude, tão somente, de seu inconformismo com a decisão ora atacada, não se divisando, na hipótese, quaisquer dos vícios previstos no art. 1.022 do Código de Processo Civil, a inquinar tal decisum.

5. Embargos de declaração rejeitados.

(EDcl no MS 21.315/DF, Rel. Ministra DIVA MALERBI - DESEMBARGADORA CONVOCADA TRF 3ª REGIÃO -, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/06/2016, DJe 15/06/2016).

E depreende-se da leitura do acórdão integrativo que a controvérsia foi examinada de forma satisfatória, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao firme posicionamento jurisprudencial aplicável ao caso.

O procedimento encontra amparo em reiteradas decisões no âmbito desta Corte Superior, de cujo teor merece destaque a rejeição dos embargos declaratórios uma vez ausentes os vícios do art. 1.022 do Código de Processo Civil de 2015 (v.g. Corte Especial, EDcl no AgRg nos EREsp 1431157/PB, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJe de 29.06.2016; 1ª Turma, EDcl no AgRg no AgRg no REsp 11041181/SP, Rel. Min. Napoleão



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Nunes, DJe de 29.06.2016; e 2ª Turma, EDcl nos EDcl no REsp 1334203/PR, Rel. Min. Assusete Magalhães, DJe de 24.06.2016).

II. Delimitação da controvérsia

Controverte-se acerca da possibilidade de o substituído tributário apurar créditos de PIS/COFINS sobre as mercadorias adquiridas para revenda sempre que comprovado que o ICMS-ST destacado na nota fiscal tenha integrado o custo de aquisição, mediante sua inclusão no preço pago.

III. 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 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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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 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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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 '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.

IV. 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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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 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 n. 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 n. 931.727/RS, Rel. Min. Luiz Fux, j. 26.08.2009, DJe 14.09.2009).



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

V. Moldura normativa infraconstitucional

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)***

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,*



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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).

§ 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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

VI. Panorama jurisprudencial

No plano jurisprudencial, não obstante a 2ª Turma adote orientação contrária (e.g. REsp n. 1.456.648/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 02.06.2016, DJe 28.06.2016), a 1ª Turma, ao examinar o tema, abraçou o entendimento segundo o qual há que se reconhecer o direito do contribuinte ao apontado creditamento, em acórdão assim ementado:

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, tomando o tributo, nesse contexto, irrecuperável na escrita fiscal, critério definidor adotado pela



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

legislação de regência.

V - Recurso especial provido.(REsp 1.428.247/RS, Rel. p/ Acórdão Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/10/2019, DJe 29/10/2019).

Ademais, este colegiado firmou também a compreensão segundo a qual "o benefício fiscal consistente em permitir a manutenção de créditos de PIS e COFINS, ainda que as vendas e revendas realizadas pela empresa não tenham sido oneradas pela incidência dessas contribuições no sistema monofásico, é extensível às pessoas jurídicas não vinculadas ao REPORTO, regime tributário diferenciado para incentivar a modernização e ampliação da estrutura portuária nacional, por expressa determinação legal (art. 17 da Lei n. 11.033/04)" (1ª T., AgRg no REsp 1.051.634/CE, Rel. p/ Acórdão Min. Regina Helena Costa, j. 28.03.2017, DJe 27.04.2017 - destaquei).

VII. 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).

A empresa Recorrente é revendedora (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.

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 apontado AgInt no REsp n. 1.051.634/CE, entendeu, por maioria, que a disposição do art. 17 da Lei n.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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**, *in 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 - 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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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 REPORTE**, 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.

[...]

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,



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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.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 reconheceu a própria Fazenda Nacional nas informações prestadas nos autos do apontado REsp n. 1.428.247/RS, julgado por esta 1ª Turma, 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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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 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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

contexto, irre recuperável 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, na seara da não cumulatividade, é juridicamente ilegítimo frustrar o direito ao creditamento por supor recuperado o custo mediante eventual projeção no valor de revenda, conforme já advertiam os 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, **CONHEÇO** do recurso especial e **NEGO-LHE PROVIMENTO**.

É o voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2020/0323810-5 PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.909.823 / SC

Número Origem: 50005022320204047203

PAUTA: 02/03/2021

JULGADO: 02/03/2021

Relatora

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

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro GURGEL DE FARIA

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. EDSON OLIVEIRA DE ALMEIDA

Secretária

Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : BONATO MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA
ADVOGADOS : LEONARDO DRESCH MARESCH - SC035902
WALTER ADOLFO MARESCH - SC039971

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - Cofins

CERTIDÃO

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

A Primeira Turma, por maioria, vencido o Sr. Ministro Gurgel de Faria, negou provimento ao recurso especial, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora.

Os Srs. Ministros Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina votaram com a Sra. Ministra Relatora.