



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AgInt nos EDcl no RECURSO ESPECIAL Nº 1659474 - RS (2017/0054156-5)

RELATORA : MINISTRA REGINA HELENA COSTA
AGRAVANTE : FAZENDA NACIONAL
AGRAVADO : MRD FILTROS E LUBRIFICANTES LTDA
ADVOGADOS : JUSSANDRA MARIA HICKMANN ANDRASCHKO - RS062730
SAMUEL HICKMANN - RS072855

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. CONTRIBUIÇÃO AO PIS. COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE ICMS-ST. POSSIBILIDADE. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO.

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

II – “Na Primeira Turma, prevalece a compreensão de que o ICMS-ST constitui parte integrante do custo de aquisição da mercadoria e, por conseguinte, deve ser admitido na composição do montante de créditos a ser deduzido para apuração da Contribuição ao PIS e da COFINS, no regime não-cumulativo, à luz dos arts. 3º, I, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, independentemente da incidência de mencionadas contribuições sobre o tributo estadual recolhido pelo substituto na etapa anterior, sendo que não há óbice para que referido raciocínio jurídico tenha igualmente curso no ICMS-antecipação” (1ª T. AgInt no AgInt no REsp n. 1.525.939/PR, Rel. Min. Gurgel de Faria, DJe de 27/4/2022).

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

IV – Agravo interno desprovido.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, em sessão virtual de 14/06/2022 a 20/06/2022, por unanimidade, negar provimento ao recurso, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora.

Os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina, Gurgel de Faria e Manoel Erhardt (Desembargador convocado do TRF-5ª Região) votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Benedito Gonçalves.

Brasília, 20 de junho de 2022.

REGINA HELENA COSTA

Relatora



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AgInt nos EDcl no RECURSO ESPECIAL Nº 1659474 - RS (2017/0054156-5)

RELATORA : MINISTRA REGINA HELENA COSTA
AGRAVANTE : FAZENDA NACIONAL
AGRAVADO : MRD FILTROS E LUBRIFICANTES LTDA
ADVOGADOS : JUSSANDRA MARIA HICKMANN ANDRASCHKO - RS062730
SAMUEL HICKMANN - RS072855

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. CONTRIBUIÇÃO AO PIS. COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE ICMS-ST. POSSIBILIDADE. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO.

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

II – “Na Primeira Turma, prevalece a compreensão de que o ICMS-ST constitui parte integrante do custo de aquisição da mercadoria e, por conseguinte, deve ser admitido na composição do montante de créditos a ser deduzido para apuração da Contribuição ao PIS e da COFINS, no regime não-cumulativo, à luz dos arts. 3º, I, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, independentemente da incidência de mencionadas contribuições sobre o tributo estadual recolhido pelo substituto na etapa anterior, sendo que não há óbice para que referido raciocínio jurídico tenha igualmente curso no ICMS-antecipação” (1ª T. AgInt no AgInt no REsp n. 1.525.939/PR, Rel. Min. Gurgel de Faria, DJe de 27/4/2022).

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

IV – Agravo interno desprovido.

RELATÓRIO

Trata-se de Agravo Interno interposto pela **FAZENDA NACIONAL**, contra decisão que conheceu do recurso especial da parte ora Agravada e deu-lhe provimento para , reformando o acórdão recorrido, reconhecer o direito da Recorrente a descontar créditos de PIS e COFINS calculados sobre o valor o ICMS/ST das mercadorias adquiridas para revenda.

Sustenta a Agravante, em síntese, que "o ICMS-ST não compõe a base de cálculo da PIS/COFINS do fabricante/fornecedor dos bens que o contribuinte embargado adquire para revenda por força de expressa disposição legal" [...] podemos

extrair algum critério constitucional da não- cumulatividade das contribuições é que só haverá direito a crédito do PIS/Pasep e da COFINS quando tiver havido pagamento do mesmo tributo na etapa antecedente da cadeia produtiva. [...] Significa, então, que não é possível haver, sob qualquer hipótese, crédito de PIS/COFINS em relação a operação não tributadas na etapa anterior? Claro que não. Isto é possível se assim prever o legislador, caso em que se estará diante de benefício fiscal conhecido como crédito presumido, que, contudo, não retrata a hipótese dos autos" (fls. 340/642e)..

Ao final, requer o provimento do recurso, ou, alternativamente, sua submissão ao pronunciamento do colegiado.

Impugnação às fls. 358/369e.

É o relatório.

VOTO

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.

Não assiste razão à Agravante.

Na origem, cuida-se de mandado de segurança impetrado por empresa buscando o reconhecimento do direito da Impetrante a descontar créditos de PIS e COFINS calculados sobre o valor o ICMS/ST das mercadorias adquiridas para revenda.

I. 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 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 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.

II. 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 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).

III. 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, 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 vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

IV. Panorama jurisprudencial

No plano jurisprudencial, não se desconhece a orientação contrária adotada pela 2ª Turma (e.g. REsp n. 1.456.648/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 02.06.2016, DJe 28.06.2016).

Entretanto, “Na Primeira Turma, prevalece a compreensão de que o ICMS-ST constitui parte integrante do custo de aquisição da mercadoria e, por conseguinte, deve ser admitido na composição do montante de créditos a ser deduzido para apuração da Contribuição ao PIS e da COFINS, no regime não-cumulativo, à luz dos arts. 3º, I, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, independentemente da incidência de mencionadas contribuições sobre o tributo estadual recolhido pelo substituto na etapa anterior, sendo que não há óbice para que referido raciocínio jurídico tenha igualmente curso no ICMS-antecipação” (1ª T. AgInt no AgInt no REsp n. 1.525.939/PR, Rel. Min. Gurgel de Faria, DJe de 27/4/2022).

Na mesma linha:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. CONTRIBUIÇÃO AO PIS. COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. ICMS-ST. DIREITO AO CRÉDITO. PRECEDENTES DA PRIMEIRA TURMA DESTE STJ. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO.

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

II - A Primeira Turma deste Superior Tribunal firmou compreensão segundo a qual os valores correspondentes ao ICMS-ST reembolsados pelo substituído podem ser qualificados como custo de aquisição da mercadoria para efeito de geração de créditos de PIS e COFINS no regime não cumulativo (e. g. 1ª T. AgInt no REsp 1.461.708/RS, Rel. Min. Sérgio Kukina, j. 04.10.2021, DJe 07.10.2021; REsp 1.909.823/SC, de minha relatoria, j. 02.03.2021, DJe 11.03.2021; AgInt no REsp 1.878.250/RS, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 01.12.2020, DJe 09.12.2020).

III - Em regra, descabe a imposição da multa, prevista no art. 1.021, § 4º, do Código de Processo Civil de 2015, em razão do mero desprovimento do

Agravo Interno em votação unânime, sendo necessária a configuração da manifesta inadmissibilidade ou improcedência do recurso a autorizar sua aplicação, o que não ocorreu no caso.

IV - Agravo interno desprovido.

(AglInt no REsp n. 1.876.244/RS, de minha relatoria, Primeira Turma, DJe de 17/2/2022.);

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CUSTO DE AQUISIÇÃO. DIREITO A CREDITAMENTO. EXISTÊNCIA.

1. Conforme decidido pela Primeira Turma no REsp 1.428.247/RS, 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. Nessa linha, foi reconhecido à sociedade empresária o direito de creditamento da contribuição ao PIS e da COFINS que incidiram sobre o valor pago na etapa anterior a título de ICMS - Substituição Tributária (ICMS-ST).

2. No caso dos autos, o recurso especial da empresa é provido, uma vez que o TRF da 4ª Região decidiu pela inexistência do direito ao creditamento.

3. Agravo interno não provido.

(AglInt no AgInt no REsp n. 1.620.050/RS, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe de 15/12/2021.);

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO AO PIS. COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. ICMS-ST. DIREITO AO CRÉDITO. PRECEDENTES DA PRIMEIRA TURMA DESTA STJ.

1. A Primeira Turma do STJ, ao julgar o REsp. 1.428.247/RS, compreendeu pela possibilidade de os valores de ICMS-ST reembolsados pelo substituído serem qualificados como custo de aquisição da mercadoria para fins de geração de créditos de PIS e COFINS no regime não cumulativo (Rel. Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, DJe 29/10/2019).

2. Agravo interno não provido.

(AglInt no REsp n. 1.461.708/RS, relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe de 7/10/2021.)

V. Exame do caso concreto

In casu, controverte-se sobre a possibilidade de desconto de créditos da contribuição ao PIS e da COFINS, calculados sobre o valor o ICMS/ST das mercadorias adquiridas para revenda.

A empresa Recorrida é revendedora, 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.

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 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 contexto, irrecuperável 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 Recorrida 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.

Dessa forma, em que pesem as alegações trazidas, os argumentos apresentados são insuficientes para desconstituir a decisão

No que se refere à aplicação do art. 1.021, § 4º, do Código de Processo Civil de 2015, a orientação desta Corte é no sentido de que o mero inconformismo com a decisão agravada não enseja a imposição da multa, não se tratando de simples decorrência lógica do não provimento do recurso em votação unânime, sendo necessária a configuração da manifesta inadmissibilidade ou improcedência do recurso.

Nessa linha:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. ACÓRDÃO EMBARGADO. JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE. ACÓRDÃOS PARADIGMAS. JUÍZO DE MÉRITO. INADMISSIBILIDADE DOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. NEGADO SEGUIMENTO AOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. MULTA E HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS RECURSAIS. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

I. Trata-se de Agravo Regimental ou interno, interposto em 05/05/2016, contra decisão publicada em 13/04/2016.

II. De acordo com o art. 546, I, do CPC/73, os Embargos de Divergência somente são admissíveis quando os acórdãos cotejados forem proferidos no mesmo grau de cognição, ou seja, ambos no juízo de admissibilidade ou no juízo de mérito, o que não ocorre, no caso. Incidência da Súmula 315/STJ.

III. Nos termos da jurisprudência desta Corte, "se o acórdão embargado decidiu com base na Súmula 7 do Superior Tribunal de Justiça, falta aos embargos de divergência o pressuposto básico para a sua admissibilidade, é dizer, discrepância entre julgados a respeito da mesma questão jurídica. Se o acórdão embargado andou mal, qualificando como questão de fato uma questão de direito, o equívoco só poderia ser corrigido no âmbito de embargos de declaração pelo próprio órgão que julgou o recurso especial" (STJ, AgRg nos EREsp 1.439.639/RS, Rel. Ministro OLINDO MENEZES (Desembargador Convocado do TRF/1ª Região), PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 01/12/2015). Em igual sentido: STJ, AgRg nos EAREsp 556.927/RS, Rel. Ministro OG FERNANDES, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 18/11/2015; STJ, AgRg nos EREsp 1.430.103/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 15/12/2015; ERESP 737.331/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 09/11/2015.

IV. O mero inconformismo com a decisão agravada não enseja a necessária imposição da multa, prevista no § 4º do art. 1.021 do CPC/2015, quando não configurada a manifesta inadmissibilidade ou improcedência do recurso, por decisão unânime do colegiado.

V. Agravo Regimental improvido.

(AglInt nos EREsp 1311383/RS, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/09/2016, DJe 27/09/2016, destaque meu).

Não obstante o desprovimento do recurso, não configurada a manifesta inadmissibilidade, razão pela qual afasto a apontada multa.

Posto isso, **NEGO PROVIMENTO** ao agravo interno.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

TERMO DE JULGAMENTO PRIMEIRA TURMA

AgInt nos EDcl no REsp 1.659.474 / RS

PROCESSO ELETRÔNICO

Número Registro: 2017/0054156-5

Número de Origem:

50006316420164047107 RS-50006316420164047107

Sessão Virtual de 14/06/2022 a 20/06/2022

Relator do AgInt nos EDcl

Exma. Sra. Ministra REGINA HELENA COSTA

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro BENEDITO GONÇALVES

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : MRD FILTROS E LUBRIFICANTES LTDA

ADVOGADOS : JUSSANDRA MARIA HICKMANN ANDRASCHKO - RS062730

SAMUEL HICKMANN - RS072855

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO : DIREITO TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÕES - CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS - PIS

AGRAVO INTERNO

AGRAVANTE : FAZENDA NACIONAL

AGRAVADO : MRD FILTROS E LUBRIFICANTES LTDA

ADVOGADOS : JUSSANDRA MARIA HICKMANN ANDRASCHKO - RS062730

SAMUEL HICKMANN - RS072855

TERMO

A PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, em sessão virtual de 14/06/2022 a 20/06/2022, por unanimidade, decidiu negar provimento ao recurso, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora.

Os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina, Gurgel de Faria e Manoel Erhardt (Desembargador convocado do TRF-5ª Região) votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Benedito Gonçalves.

Brasília, 21 de junho de 2022