AgInt no RECURSO ESPECIAL Nº 2.020.891 - SC (2022/0250974-5)

RELATOR	**:**	**MINISTRO GURGEL DE FARIA**
AGRAVANTE	:	FAZENDA NACIONAL
AGRAVADO	:	S Q SUPERMERCADOS LTDA
ADVOGADOS	:	ARÃO DOS SANTOS - SC009760
		SHAANA DAIANY MUEHLBAUER - SC032727
		ARAO DOS SANTOS - PR026613

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. ICMS-ST. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

1. 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 n. 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 (AgInt no REsp 1.428.247/RS, rel. p/ acórdão Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/10/2019, DJe 29/10/2019).

2. Agravo interno desprovido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao agravo interno, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Paulo Sérgio Domingues(que ressalvou o seu ponto de vista), Benedito Gonçalves (Presidente), Sérgio Kukina e Regina Helena Costa votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 18 de abril de 2023

MINISTRO GURGEL DE FARIA

Relator

Documento eletrônico VDA36719151 assinado eletronicamente nos termos do Art.1º §2º inciso III da Lei 11.419/2006
Signatário(a): MINISTRO Gurgel de Faria Assinado em: 15/05/2023 22:07:45
Código de Controle do Documento: B559724D-7E4E-4989-BF1D-47334BC9FAD0

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

TERMO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA TURMA

AgInt no REsp 2.020.891 / SC

Número Registro: 2022/0250974-5

PROCESSO ELETRÔNICO

Número de Origem:
50245704620204047200

Sessão Virtual de 07/02/2023 a 13/02/2023

Relator do AgInt
Exmo. Sr. Ministro GURGEL DE FARIA

Presidente da Sessão

Secretário
Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE	:	S Q SUPERMERCADOS LTDA
ADVOGADOS	:	ARÃO DOS SANTOS - SC009760
		SHAANA DAIANY MUEHLBAUER - SC032727
		ARAO DOS SANTOS - PR026613
RECORRIDO	:	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO : DIREITO TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÕES - CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS - PIS

AGRAVO INTERNO

AGRAVANTE	:	FAZENDA NACIONAL
AGRAVADO	:	S Q SUPERMERCADOS LTDA
ADVOGADOS	:	ARÃO DOS SANTOS - SC009760
		SHAANA DAIANY MUEHLBAUER - SC032727
		ARAO DOS SANTOS - PR026613

TERMO

O presente feito foi retirado de pauta em 14/02/2023.

Brasília, 14 de fevereiro de 2023

Documento eletrônico VDA35271193 assinado eletronicamente nos termos do Art.1º §2º inciso III da Lei 11.419/2006
Signatário(a): SISTEMA JUSTIÇA - SERVIÇOS AUTOMÁTICOS, Assinado em: 14/02/2023 00:14:53
Código de Controle do Documento: c60c6541-44f3-419e-86ec-3f8054d8b2c8

AgInt no RECURSO ESPECIAL Nº 2020891 - SC (2022/0250974-5)

RELATOR	**:**	**MINISTRO GURGEL DE FARIA**
AGRAVANTE	:	FAZENDA NACIONAL
AGRAVADO	:	S Q SUPERMERCADOS LTDA
ADVOGADOS	:	ARÃO DOS SANTOS - SC009760
		SHAANA DAIANY MUEHLBAUER - SC032727
		ARAO DOS SANTOS - PR026613

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. ICMS-ST. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.
1. 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 n. 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 (AgInt no REsp 1.428.247/RS, rel. p/ acórdão Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/10/2019, DJe 29/10/2019).
2. Agravo interno desprovido.

RELATÓRIO

Trata-se de agravo interno interposto pela FAZENDA NACIONAL contra decisão em que dei provimento ao recurso especial da S Q SUPERMERCADOS LTDA., "de modo a garantir, à ora recorrente, o direito de incluir a parcela relativa ao ICMS-ST na base de cálculo da geração de créditos de PIS e de COFINS, inclusive para garantir seu direito à compensação ou ressarcimento do que eventualmente pago a maior, devidamente corrigido pela SELIC, observado, ainda, o lustro prescricional anterior ao ajuizamento do mandado de segurança" (e-STJ fl. 1.613).

Sustenta a agravante, em essência, que o contribuinte não tem direito de auferir créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS no regime não cumulativo, com base nos arts. 3º, I, § 2º, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, mediante inclusão do ICMS – Substituição Tributária e do ICMS – Antecipação, por não integrarem o custo de aquisição de mercadorias.

Argumenta que a Segunda Turma ostenta entendimento diametralmente oposto ao consignado na decisão agravada.

Impugnação às e-STJ fls. 1.643/1.651.

É o relatório.

VOTO

Após nova análise processual, provocada pela interposição do agravo interno, observo que a decisão combatida deve ser mantida.

O recurso especial origina-se de mandado de segurança impetrado pela ora agravada com o objetivo de assegurar-lhe alegado direito a créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS, no regime não cumulativo, com base nos arts. 3º, I, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, mediante inclusão do ICMS–ST, por integrar o custo de aquisição de mercadorias.

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região manteve a sentença que denegara a ordem, nos termos da seguinte ementa (e-STJ fl. 1.460):

> CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS). REGIME NÃO-CUMULATIVO. DEDUÇÃO DE CRÉDITOS. VALORES REFERENTES AO ICMS-SUBSTITUIÇÃO (ICMS-ST).
> Não tem o contribuinte direito 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.

Embargos de declaração rejeitados (e-STJ fls. 1.486/1.490), com aplicação de multa.

Conforme exposto na decisão agravada, sobre o tema, ressalvado o entendimento pessoal deste relator, a Primeira Turma desta Corte Superior, nos autos do AgInt no REsp 1.428.247/RS, entendeu que o contribuinte tem direito de apurar créditos

da Contribuição ao PIS e da COFINS, no regime não cumulativo, incidentes sobre os valores relativos ao ICMS-ST suportados nas operações de aquisição de mercadorias.

Eis a ementa do acórdão:

> 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 regência.
> V – Recurso especial provido.
> (AgInt no REsp 1.428.247/RS, Rel. p/ acórdão Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/10/2019, DJe 29/10/2019).

Do voto condutor do julgado, transcrevo o seguinte excerto, que bem demonstra os fundamentos que prevaleceram na hipótese:

> 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 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)

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.
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 relembrar 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 regrar 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.
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 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 (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 - 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.

[...]

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 extraindo-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.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 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, 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 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 (Grifos no original)

Com efeito, em resumo, na Primeira Turma, prevalece a compreensão de que o ICMS-ST constitui parte integrante 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 n. 10.637/2002 e 10.833/2003, independentemente da incidência de mencionadas contribuições sobre o tributo estadual recolhido pelo substituto na etapa anterior.

Por último, deixo de aplicar a sanção prevista no art. 1.021, § 4º, do CPC/2015 por não vislumbrar caráter manifestamente inadmissível ou improcedente no manejo do presente recurso.

Ante o exposto, NEGO PROVIMENTO ao agravo interno.

É como voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2022/0250974-5 **PROCESSO ELETRÔNICO** **AgInt no REsp 2.020.891 / SC**

Número Origem: 50245704620204047200

PAUTA: 18/04/2023 JULGADO: 18/04/2023

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

Presidente da Sessão
Exmo. Sr. Ministro BENEDITO GONÇALVES

Subprocurador-Geral da República
Exmo. Sr. Dr. MIECIO OSCAR UCHOA CAVALCANTI FILHO

Secretária
Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE	:	S Q SUPERMERCADOS LTDA
ADVOGADOS	:	ARÃO DOS SANTOS - SC009760
		SHAANA DAIANY MUEHLBAUER - SC032727
		ARAO DOS SANTOS - PR026613
RECORRIDO	:	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - PIS

AGRAVO INTERNO

AGRAVANTE	:	FAZENDA NACIONAL
AGRAVADO	:	S Q SUPERMERCADOS LTDA
ADVOGADOS	:	ARÃO DOS SANTOS - SC009760
		SHAANA DAIANY MUEHLBAUER - SC032727
		ARAO DOS SANTOS - PR026613

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 unanimidade, negou provimento ao agravo interno, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Paulo Sérgio Domingues(que ressalvou o seu ponto de vista), Benedito Gonçalves (Presidente), Sérgio Kukina e Regina Helena Costa votaram com o Sr. Ministro Relator.

Documento eletrônico VDA36234625 assinado eletronicamente nos termos do Art.1º §2º inciso III da Lei 11.419/2006
Signatário(a): BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA, PRIMEIRA TURMA Assinado em: 18/04/2023 15:15:02
Código de Controle do Documento: E79E2799-F96E-4EA6-A723-8C5359B55349