



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AgInt no RECURSO ESPECIAL Nº 2.089.686 - RS (2023/0275643-9)

RELATORA : MINISTRA REGINA HELENA COSTA
AGRAVANTE : FAZENDA NACIONAL
AGRAVADO : MERCADO KI PRECO LTDA
ADVOGADOS : LUIZ EDUARDO ABARNO DA COSTA - RS065706
FERNANDA GANASSINI LUCIAN - RS119275

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE ICMS-ST. CABIMENTO. CREDITAMENTO QUE INDEPENDE DA TRIBUTAÇÃO NA ETAPA ANTERIOR. CUSTO DE AQUISIÇÃO CONFIGURADO. 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, *in casu*, o Código de Processo Civil de 2015.

II - 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.

III - 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.

IV - 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.

V - À luz dos arts. 3º, I, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, independentemente da incidência das apontadas contribuições sobre o tributo estadual recolhido pelo substituto na etapa anterior, é cabível o aproveitamento de crédito. Precedentes da 1ª Turma.

VI - 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.

VII – Agravo interno improvido.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

ACÓRDÃO

Visto e relatados estes 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 da Sra. Ministra Relatora. Os Srs. Ministros Gurgel de Faria, Paulo Sérgio Domingues (que ressaltou o seu ponto de vista), Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Brasília (DF), 24 de outubro de 2023(Data do Julgamento)

MINISTRA REGINA HELENA COSTA

Relatora



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AgInt no RECURSO ESPECIAL Nº 2.089.686 - RS (2023/0275643-9)

RELATORA : MINISTRA REGINA HELENA COSTA
AGRAVANTE : FAZENDA NACIONAL
AGRAVADO : MERCADO KI PRECO LTDA
ADVOGADOS : LUIZ EDUARDO ABARNO DA COSTA - RS065706
FERNANDA GANASSINI LUCIAN - RS119275

RELATÓRIO

A EXCELENTÍSSIMA SENHORA MINISTRA REGINA HELENA COSTA (RELATORA):

Trata-se de Agravo Interno interposto pela **FAZENDA NACIONAL**, contra decisão que conheceu do recurso especial da ora Agravada e deu-lhe parcial provimento para, reformando o acórdão recorrido, reconhecer o direito ao aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS, sobre o valor pago, na etapa anterior, a título de ICMS - Substituição Tributária (ICMS-ST), determinando-se o retorno dos autos ao tribunal de origem para que, consoante entender de direito, examine os demais pleitos da impetração.

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." [...] se 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. 271/293e).

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

Impugnação às fls. 298/302e.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

É o relatório.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AgInt no RECURSO ESPECIAL Nº 2.089.686 - RS (2023/0275643-9)

RELATORA : MINISTRA REGINA HELENA COSTA
AGRAVANTE : FAZENDA NACIONAL
AGRAVADO : MERCADO KI PRECO LTDA
ADVOGADOS : LUIZ EDUARDO ABARNO DA COSTA - RS065706
FERNANDA GANASSINI LUCIAN - RS119275

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE ICMS-ST. CABIMENTO. CREDITAMENTO QUE INDEPENDE DA TRIBUTAÇÃO NA ETAPA ANTERIOR. CUSTO DE AQUISIÇÃO CONFIGURADO. 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, *in casu*, o Código de Processo Civil de 2015.

II - 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.

III - 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.

IV - 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.

V - À luz dos arts. 3º, I, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, independentemente da incidência das apontadas contribuições sobre o tributo estadual recolhido pelo substituto na etapa anterior, é cabível o aproveitamento de crédito. Precedentes da 1ª Turma.

VI - 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.

VII – Agravo interno improvido.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AgInt no RECURSO ESPECIAL Nº 2.089.686 - RS (2023/0275643-9)

RELATORA : MINISTRA REGINA HELENA COSTA
AGRAVANTE : FAZENDA NACIONAL
AGRAVADO : MERCADO KI PRECO LTDA
ADVOGADOS : LUIZ EDUARDO ABARNO DA COSTA - RS065706
FERNANDA GANASSINI LUCIAN - RS119275

VOTO

A EXCELENTÍSSIMA SENHORA MINISTRA REGINA HELENA COSTA (RELATORA):

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.

I. Delimitação da controvérsia

Controverte-se acerca da possibilidade de desconto de crédito 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).

Observe não se tratar da discussão submetida à sistemática dos recursos repetitivos, emoldurada no Tema n. 1.125, cuja delimitação é: "possibilidade de exclusão do valor correspondente ao ICMS-ST da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da Cofins devidas pelo contribuinte substituído", de relatoria do Sr. Ministro Gurgel de Faria (REspns ns. 1.896.678/RS e 1.958.265/SP, com julgamento iniciado nesta Seção em 23.11.2022).

Conquanto coincidentes os tributos trazidos à baila – o ICMS-ST, a Contribuição ao Pis e a Cofins – nos apontados Recursos Especiais e nestes autos, tais temas são distintos, porque a compreensão a ser firmada com força vinculante diz com a base de cálculo e a presente



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

demanda envolve o direito a *desconto* de crédito.

Anotado o cerne do debate, passo a reiterar a disciplina normativa, principiando pela constitucional.

II. A regra constitucional 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. 42/2003, 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,



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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.

III. Da 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,



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

denominada substituição tributária progressiva ou "para frente", é aplicável a tributos 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" (ADI n. 1.851/DF, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 08.05.2002, destaquei).

Em 2016, contudo, em sede de repercussão geral – RE n. 593.849/MG, Rel. Min. Edson Fachin, j. 19.10.2016 – 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 n. 201).

Cinco anos depois, o apontado discernimento restou reafirmado no tocante à Contribuição ao PIS-ST e à Cofins-ST, cuja questão, de igual modo submetida à sistemática de repercussão geral (RE n. 596.832/RJ, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 29.06.2020) ensejou tese assim expressa: "é devida a restituição da diferença das contribuições para o Programa de Integração Social - PIS e para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins recolhidas a mais, no regime de substituição tributária, se a base de cálculo efetiva das operações for inferior à presumida" (Tema n. 228).

Esta Seção, por sua vez, ao julgar recurso especial repetitivo (REsp n. 931.727/RS, Rel. Min. Luiz Fux, j. 26.08.2009), consolidou o



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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" (Tema n. 160).

Assentada a diretriz constitucional, prossigo com a análise da legislação pertinente.

IV. Moldura normativa infraconstitucional

Os dispositivos legais relativos às contribuições sociais em tela, Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003 – simétricas na maioria das suas disposições – assim dispõem em artigo de idêntico conteúdo:

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.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

10.865/2004) (destaquei)

Por sua vez, o Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR) – Decreto n. 9.590/2018 –, prescreve sobre o custo de aquisição de mercadorias:

Art. 301. 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 na importação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13).

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

§ 3º Os impostos recuperáveis por meio de créditos na escrita fiscal não integram o custo de aquisição. (destaquei)

Visto o regramento infraconstitucional aplicável à controvérsia, cabe delinear o quadro jurisprudencial pertinente.

V. Memorial da jurisprudência

Recentemente, o Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o RE n. 841.979/PE (Tema n. 756, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 28.11.2022), submetido à sistemática de repercussão geral, fixou três teses, cumprindo destacar, dentre elas, a primeira, acerca da qual o julgamento se ultimou à unanimidade: "I. o legislador ordinário possui autonomia para disciplinar a não cumulatividade a que se refere o art. 195, § 12, da Constituição, respeitados os demais preceitos constitucionais, como a matriz constitucional das contribuições ao PIS e Cofins e os princípios da razoabilidade, da isonomia, da livre concorrência e da proteção à confiança;".

Outrossim, sublinhe-se o entendimento desta Seção, assentado no regime dos recursos repetitivos, acerca da ilegalidade de atos



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

normativos infralegais que comprometem a eficácia do sistema de não cumulatividade em tela, assim expressa: "(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não cumulatividade da Contribuição ao PIS e da Cofins, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) [...]" (Tema n. 779, REsp n. 1.221.170/PR, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 22.02.2018).

Nesse cenário, ganha relevo a disciplina normativa da não cumulatividade estabelecida nas leis de regência das contribuições em estudo.

Esta 1ª Turma, por seu turno, fixou, ancorada nos julgados do Colegiado, que: "[...] 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 [...]" (AgInt no REsp n. 1.876.244/RS, de minha relatoria, j. 14.02.2022).

Tal compreensão vem sendo reafirmada neste Colegiado (e.g. AgInt no AgInt no REsp n. 1.525.939/PR, Rel. Min. Gurgel de Faria, j. 25.04.2022; e AgInt no REsp n. 1.959.723/RS, de minha relatoria, j. 13.09.2022).

Visitado o panorama jurisprudencial, remarco a *ratio decidendi* da tese prevalente nesta Turma.

VI. Da legitimidade do aproveitamento de crédito decursivo do ICMS-ST

A empresa impetrante 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.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

É preciso ter presente que 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.

No âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, cumpre assinalar *o desfecho, bem como a fundamentação utilizada* para prover, por maioria, recurso voluntário de contribuinte segundo a qual "o ICMS substituição tributária (ICMS-ST), pago pelo adquirente na condição de substituído, integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, por constituir custo de aquisição":

Ementa

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

[...]

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ICMS/ST. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. POSSIBILIDADE.

O ICMS substituição tributária (ICMS-ST), pago pelo adquirente na condição de substituído, integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, por constituir custo de aquisição.

[...]

Voto condutor do acórdão:

O ICMS/ST - substituição tributária, em regra, não é recuperável. Também, o ICMS/ST é recolhido previamente, no início da cadeia industrial, em um valor que representa o imposto relativo à toda a cadeia e, comercialmente, apesar de recolhido com antecedência e pelo primeiro contribuinte da cadeia industrial, ele integra o valor da mercadoria e faz parte do custo de aquisição, conforme § 3.º, do Art. 289, Decreto 3.000/99.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

O ICMS/ST integra a base de cálculo, conforme disposto no Art. 8.º, § 3º da Instrução Normativa 404/2004, transcrito a seguir:

§ 3º Para efeitos do disposto no inciso I, deve ser observado que:

I o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) incidente na aquisição, quando recuperável, não integra o valor do custo dos bens; e

II o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de **Comunicação (ICMS) integra o valor do custo de aquisição de bens e serviços.**

O ICMS substituição tributária (ICMS-ST), pago pelo adquirente na condição de substituído, integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, por constituir custo de aquisição.

O tema já foi, inclusive, julgado neste Conselho e tal julgado possui a mesma linha, conforme ementa do Acórdão n.º 3801003.237, reproduzida a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 31/01/2002 a 31/12/2002

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVA.

Cabe ao contribuinte o ônus de comprovar as alegações que oponha ao ato administrativo. Inadmissível a mera alegação da existência de um direito.

IPI E ICMS NÃO RECUPERÁVEIS.

O IPI não recuperável e o ICMS integram o valor das aquisições de bens e serviço para efeito de cálculo do crédito do PIS/Pasep e da Cofins.

Recurso provido em parte.

Pelo razões expostas, pelo dispositivo legal citado e também pela ausência de disposição em contrário na legislação correlata das contribuições sociais, o creditamento do PIS e da COFINS, sobre o ICMS substituição tributária, é permitido.

(3ª Seção de Julgamento - Sejul, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Processo n. 10980.723884/2014-45, Acórdão n. 3201-008.626, Redator designado Conselheiro Márcio Robson Costa, j. 21.07.2021, negrito do original – destaquei).

Assinale-se, no ponto, que o art. 8º, § 3º, II, da Instrução Normativa SRF n. 404/2004, consoante fundamentação adotada no apontado



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

julgado do CARF de 2021, conquanto de modo não majoritário, previa, 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, embora tal compreensão tenha sido alterada, 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 Lei Complementar 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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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 (1ª S., REsp n. 931.727/RS, Rel. Min. Luiz Fux, j. 26.08.2009, Tema n. 160).

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 Impetrante 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, como



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

reconhecia a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Desse modo, em que pesem as alegações trazidas, os argumentos apresentados pela **FAZENDA NACIONAL** são insuficientes para desconstituir a decisão impugnada.

VII. Da inaplicabilidade da multa prevista no art. 1.021, § 4º, do CPC/2015

No que se refere à aplicação do art. 1.021, § 4º, do CPC/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: Corte Especial, AgInt nos EAREsp n. 1.043.437/SP, Rel. Min. Jorge Mussi, j. 13.10.2021; e 1ª S., AgInt nos EREsp n. 1.311.383/RS, Rel. Min. Assusete Magalhães, j. 14.09.2016.

Apesar do improvimento do recurso, não restou configurada a manifesta inadmissibilidade, razão pela qual afasto a apontada multa.

VIII. Da conclusão

Posto isso, **NEGO PROVIMENTO** ao Agravo Interno da **FAZENDA NACIONAL**.

É o voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2023/0275643-9 **PROCESSO ELETRÔNICO** **AgInt no Resp 2.089.686 / RS**

Número Origem: 50618768720224047100

PAUTA: 24/10/2023

JULGADO: 24/10/2023

Relatora

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

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **PAULO SÉRGIO DOMINGUES**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **RONALDO MEIRA DE VASCONCELLOS ALBO**

Secretária

Bela. **BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : MERCADO KI PRECO LTDA
ADVOGADOS : LUIZ EDUARDO ABARNO DA COSTA - RS065706
FERNANDA GANASSINI LUCIAN - RS119275
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - Cofins

AGRAVO INTERNO

AGRAVANTE : FAZENDA NACIONAL
AGRAVADO : MERCADO KI PRECO LTDA
ADVOGADOS : LUIZ EDUARDO ABARNO DA COSTA - RS065706
FERNANDA GANASSINI LUCIAN - RS119275

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 da Sra. Ministra Relatora.

Os Srs. Ministros Gurgel de Faria, Paulo Sérgio Domingues (que ressaltou o seu ponto de vista), Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina votaram com a Sra. Ministra Relatora.