

Superior Tribunal de Justiça

RECURSO ESPECIAL Nº 1.456.648 - RS (2014/0126247-4)

RELATOR : **MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES**
RECORRENTE : **COMERCIAL ZAFFARI LTDA**
ADVOGADOS : **GLEISON MACHADO SCHÜTZ E OUTRO(S)**
LUCAS HECK
RECORRIDO : **FAZENDA NACIONAL**
ADVOGADO : **PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**

EMENTA

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/1973. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. VALORES REFERENTES A ICMS-SUBSTITUIÇÃO (ICMS- ST). IMPOSSIBILIDADE.

1. Não tem direito o contribuinte ao creditamento, no âmbito do regime não-cumulativo do PIS e COFINS, dos valores que, na condição de substituído tributário, paga ao contribuinte substituto a título de reembolso pelo recolhimento do ICMS-substituição.
2. Quando ocorre a retenção e recolhimento do ICMS pela empresa a título de substituição tributária (ICMS-ST), a empresa substituta não é a contribuinte, o contribuinte é o próximo na cadeia, o substituído. Nessa situação, a própria legislação tributária prevê que tais valores são meros ingressos na contabilidade da empresa substituta que se torna apenas depositária de tributo (responsável tributário por substituição ou agente arrecadador) que será entregue ao Fisco. Então não ocorre a incidência das contribuições ao PIS/PASEP, COFINS, já que não há receita da empresa prestadora substituta. É o que estabelece o art. 279 do RIR/99 e o art. 3º, §2º, da Lei n. 9.718/98.
3. Desse modo, não sendo receita bruta, o ICMS-ST não está na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não cumulativas devidas pelo substituto e definida nos arts. 1º e §2º, da Lei n. 10.637/2002 e 10.833/2003.
4. Sendo assim, o valor do ICMS-ST não pode compor o conceito de valor de bens e serviços adquiridos para efeito de creditamento das referidas contribuições para o substituído, exigido pelos arts. 3, §1º, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, já que o princípio da não cumulatividade pressupõe o pagamento do tributo na etapa econômica anterior, ou seja, pressupõe a cumulatividade (ou a incidência em "cascata") das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS.
5. Recurso especial não provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos esses autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas, o seguinte resultado de julgamento:

"A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)."

As Sras. Ministras Assusete Magalhães (Presidente), Diva Malerbi (Desembargadora

Superior Tribunal de Justiça

convocada do TRF da 3a. Região) e o Sr. Ministro Humberto Martins votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, ocasionalmente, o Sr. Ministro Herman Benjamin.

Brasília (DF), 02 de junho de 2016.

MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES , Relator



**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
SEGUNDA TURMA**

Número Registro: 2014/0126247-4

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.456.648 / RS

Números Origem: 50064295420124047104 RS-50064295420124047104

PAUTA: 24/05/2016

JULGADO: 24/05/2016

Relator

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Presidente da Sessão

Exma. Sra. Ministra **ASSUETE MAGALHÃES**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **BRASILINO PEREIRA DOS SANTOS**

Secretária

Bela. **VALÉRIA ALVIM DUSI**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : COMERCIAL ZAFFARI LTDA

ADVOGADOS : GLEISON MACHADO SCHÜTZ E OUTRO(S)
LUCAS HECK

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

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

CERTIDÃO

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

"Adiado por indicação do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)."

Superior Tribunal de Justiça

RECURSO ESPECIAL Nº 1.456.648 - RS (2014/0126247-4)

RELATOR : **MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES**
RECORRENTE : **COMERCIAL ZAFFARI LTDA**
ADVOGADOS : **GLEISON MACHADO SCHÜTZ E OUTRO(S)**
LUCAS HECK
RECORRIDO : **FAZENDA NACIONAL**
ADVOGADO : **PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES (Relator):

Trata-se de recurso especial interposto com fulcro no permissivo do art. 105, III, "a", da Constituição Federal de 1988, contra acórdão que restou assim ementado (e-STJ fls. 469/473):

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS). REGIME NÃO-CUMULATIVO. VALORES REFERENTES A ICMS-SUBSTITUIÇÃO (ICMS-ST). CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não tem direito o contribuinte ao creditamento, no âmbito do regime não-cumulativo do PIS e COFINS, dos valores que, na condição de substituído tributário, paga ao contribuinte substituto a título de reembolso pelo recolhimento do ICMS-substituição.

Os embargos de declaração interpostos restaram rejeitados (e-STJ fls. 508/510).

Alega a recorrente que houve violação aos seguintes dispositivos infraconstitucionais: a) artigo 3º, incisos I e II, da Lei n.10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003; b) artigo n. 66, da Instrução Normativa n. 247/2002 (redação alterada pela Instrução Normativa 358/2003) e artigo 8º, § 3º, da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal n. 404/2004; c) artigo 289, § 3º, do RIR/99; d) artigos 121 e 128 do Código Tributário Nacional. Sustenta que tem 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 este valor se trata de custo de aquisição da mercadoria, com fulcro no princípio da não-cumulatividade (§ 12 do art. 195 da C.F./88) (e-STJ fls. 520/564).

Superior Tribunal de Justiça

Contrarrazões da FAZENDA NACIONAL nas e-STJ fls. 632/651.

Recurso regularmente admitido na origem (e-STJ fls. 680).

Parecer do Ministério Público Federal pela negativa de conhecimento do especial (e-STJ fls. 706/709).

É o relatório.



RECURSO ESPECIAL Nº 1.456.648 - RS (2014/0126247-4)

EMENTA

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/1973. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. VALORES REFERENTES A ICMS-SUBSTITUIÇÃO (ICMS- ST). IMPOSSIBILIDADE.

1. Não tem direito o contribuinte ao creditamento, no âmbito do regime não-cumulativo do PIS e COFINS, dos valores que, na condição de substituído tributário, paga ao contribuinte substituto a título de reembolso pelo recolhimento do ICMS-substituição.
2. Quando ocorre a retenção e recolhimento do ICMS pela empresa a título de substituição tributária (ICMS-ST), a empresa substituta não é a contribuinte, o contribuinte é o próximo na cadeia, o substituído. Nessa situação, a própria legislação tributária prevê que tais valores são meros ingressos na contabilidade da empresa substituta que se torna apenas depositária de tributo (responsável tributário por substituição ou agente arrecadador) que será entregue ao Fisco. Então não ocorre a incidência das contribuições ao PIS/PASEP, COFINS, já que não há receita da empresa prestadora substituta. É o que estabelece o art. 279 do RIR/99 e o art. 3º, §2º, da Lei n. 9.718/98.
3. Desse modo, não sendo receita bruta, o ICMS-ST não está na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não cumulativas devidas pelo substituto e definida nos arts. 1º e §2º, da Lei n. 10.637/2002 e 10.833/2003.
4. Sendo assim, o valor do ICMS-ST não pode compor o conceito de valor de bens e serviços adquiridos para efeito de creditamento das referidas contribuições para o substituído, exigido pelos arts. 3, §1º, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, já que o princípio da não cumulatividade pressupõe o pagamento do tributo na etapa econômica anterior, ou seja, pressupõe a cumulatividade (ou a incidência em "cascata") das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS.
5. Recurso especial não provido.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES (Relator):

Inicialmente é necessário consignar que o presente recurso foi interposto na vigência do CPC/1973, o que atrai a incidência do Enunciado Administrativo Nº 2: “*Aos recursos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas, até então, pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça*”.

Devidamente prequestionados os dispositivos legais tidos por violados, notadamente

Superior Tribunal de Justiça

o artigo 3º, incisos I e II, da Lei n.10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003 e os arts. 121 e 128, do CTN, conhecimento do especial.

No mérito, pretende a recorrente, em síntese, ver reconhecido o direito de creditamento de PIS e COFINS, na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, sobre os valores que, na qualidade de contribuinte substituído, destinados ao vendedor - contribuinte substituto - a título de reembolso do ICMS por esse recolhido em regime de substituição tributária "para frente", sustentando tratarem-se de custos com a aquisição de mercadorias para revenda.

Sem razão.

Quando ocorre a retenção e recolhimento do ICMS pela empresa a título de substituição tributária (ICMS-ST), a empresa substituta não é a contribuinte, o contribuinte é o próximo na cadeia, o substituído. Nessa situação, a própria legislação tributária prevê que tais valores são meros ingressos na contabilidade da empresa substituta que se torna apenas depositária de tributo (responsável tributário por substituição ou agente arrecadador) que será entregue ao Fisco. Então não ocorre a incidência das contribuições ao PIS/PASEP, COFINS, já que não há receita da empresa prestadora substituta. É o que estabelece o art. 279 do RIR/99 e o art. 3º, §2º, da Lei n. 9.718/98, que trata das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS cumulativas, *in verbis*:

RIR/99

Art. 279. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12).

Parágrafo único. **Na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.**

Lei n. 9.718/98

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto

Superior Tribunal de Justiça

sobre Produtos Industrializados - IPI e o **Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;**

[...]

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

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, **o total das receitas compreende a receita bruta** da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

Sendo assim, o valor do ICMS-ST não pode compor o conceito de valor de bens e serviços adquiridos para efeito de creditamento das referidas contribuições para o substituído, exigido pelos arts. 3, §1º, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003. De observar que o princípio da não cumulatividade pressupõe o pagamento do tributo na etapa econômica anterior, ou seja, pressupõe a cumulatividade (ou a incidência em "cascata") das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS. Assim, correto o posicionamento da FAZENDA NACIONAL ao asseverar que (e-STJ fl. 633):

O ICMS cobrado pelo vendedor das mercadorias, na condição de substituto tributário, é excluído da sua receita bruta para efeito de determinação da base de cálculo das contribuições em comento. 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 (por parte do fornecedor) e, portanto, não pode compor a base de cálculo dos créditos de tais contribuições, na aquisição (pela empresa adquirente).

Apenas o ICMS pago pelo adquirente das mercadorias destinadas à revenda dá direito aos créditos da contribuição para o PIS e da Cofins. Já o ICMS – Substituição Tributária não gera créditos tais créditos.

Com efeito, o ICMS-ST, se fosse recolhido na sistemática normal, sem substituição, seria um tributo de ICMS devido na saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituído, ou seja, o valor correspondente representaria receita do substituído que seria tributada pelas contribuições ao PIS/PASEP e COFINS. Assim, representaria DÉBITO de contribuições ao PIS/PASEP e COFINS e não CRÉDITO, como pretende o substituído.

Superior Tribunal de Justiça

De ver que seu CRÉDITO está restrito ao valor das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre o ICMS embutido nas mercadorias que adquire do estabelecimento anterior na cadeia e que paga como contribuinte de fato. Admitir-se o creditamento também pelo ICMS-ST pago pelo substituto tributário seria admitir duplo creditamento ao substituído: primeiro pelo valor das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre o ICMS embutido nas mercadorias que adquire do substituto, segundo pelo ICMS-ST (sobre o qual não incidiram as contribuições ao PIS/PASEP e COFINS) embutido no preço dessas mesmas mercadorias, criando-se benefício fiscal não estabelecido em lei.

Economicamente, a lógica é que o contribuinte substituído não seja onerado pelas contribuições ao PIS/PASEP e COFINS sobre o ICMS-ST embutido no preço de suas aquisições (já que aí não incidem) e se credite das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre o ICMS normal que também está embutido no preço dessas mesmas aquisições.

A invocação feita pelo contribuinte da semelhança do caso concreto com o art. 66, §1º, da IN-SRF n. 247/2002 e art. 8º, §3º, I, da IN-SRF n. 404/2004, é descabida. O IPI é tido por recuperável pelo contribuinte de fato **nas situações em que ele se credita na aquisição** e se torna contribuinte de direito dando saída ao produto, podendo aí haver a recuperação do IPI pago na aquisição com o encontro de seu crédito de IPI com seu débito de IPI. Em oposição, quando o contribuinte de fato do IPI se credita e dá saída ao produto sem se tornar contribuinte de direito, não há a possibilidade de recuperação simplesmente porque não há mais IPI a ser pago na saída, o encontro de seu crédito com seu débito é impossível porque não há débito. **A norma, portanto, não foi construída para albergar as situações onde o IPI é recolhido via substituição tributária, pois nesses casos não há sequer creditamento.** Desse modo, essa mesma norma não pode albergar a situação onde o ICMS é recolhido via substituição tributária, como quer a contribuinte. Em suma, não há equiparação possível entre o IPI recolhido na sistemática normal e o ICMS recolhido via substituição tributária (ICMS-ST). Essa classificação de "tributo recuperável" e "tributo não recuperável" sequer se aplica aos casos de substituição tributária.

Quanto à contradição apontada entre as soluções de consulta da Receita Federal que, para não admitir a dedução de créditos de PIS e COFINS na composição do montante do

débito dessas contribuições, não definiu o ICMS-ST como parte integrante do "custo de aquisição" da mercadoria, mas para excluí-lo das despesas tributárias dedutíveis consideradas na base de cálculo do IRPJ, conclui que esse mesmo ICMS-ST integra o "custo de aquisição" da mercadoria, deve-se registrar que nem todo o custo de aquisição gera direito ao creditamento na sistemática não cumulativa das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS. Aliás, já registrei em precedente desta Segunda Turma que o conceito de custos e despesas utilizados na legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ não guarda identidade com o conceito de insumos para efeito de creditamento das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não cumulativas. Transcrevo:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "*Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório*".

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elásticos.

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do

Superior Tribunal de Justiça

produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido (REsp nº 1.246.317/MG, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 19.05.2015).

Outrossim, conjugo às minhas ponderações aquelas feitas pela Corte de Origem a respeito do tema (e-STJ fls. 508):

[...] "ainda que o valor devido a título de reembolso pelo ICMS-substituição (ICMS-ST) tenha de ser pago pelo contribuinte substituído ao contribuinte substituto no momento em que aquele adquire desse a mercadoria, certo é que não se trata de custo sobre a aquisição da mercadoria. Isso porque o fato gerador do ICMS recolhido em regime de substituição tributária 'para frente', conforme já referido, é aquele a ser praticado pelo contribuinte substituído, ou seja, a revenda da mercadoria ao consumidor final. Desse modo, os valores despendidos pelo contribuinte substituído, a título de reembolso ao contribuinte substituto pelo recolhimento do ICMS- substituição (ICMS-ST), não representam custo de aquisição, mas sim encargo incidente na revenda da mercadoria ao consumidor final".

Ademais, não é possível qualquer creditamento que subverta a lógica da não cumulatividade, como o presente caso, onde se pretende um creditamento de um tributo (PIS/PASEP e COFINS) que não foi pago na etapa econômica anterior (no substituto - pois o ICMS-ST não entra na base de cálculo do PIS/PASEP e COFINS devidos pelo substituto) e onde há em verdade um débito tributário, pois o tributo (PIS/PASEP e COFINS) precisa ser pago na etapa econômica subsequente (no substituído).

Em suma: se o ICMS está na base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS devidas pelo substituto, o valor correspondente a essas contribuições é pago nas diversas etapas da cadeia econômica e gera o creditamento das contribuições respectivas do substituído, pois o ICMS integra o valor dos produtos adquiridos pelo substituído; mas o ICMS-ST (caso dos autos) está fora da base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS do substituto, portanto não é pago nas diversas etapas da cadeia econômica, sendo então incapaz de gerar o creditamento das contribuições respectivas para o substituído, pois, houvesse creditamento, haveria creditamento duplo, o que caracteriza benefício fiscal, a necessitar de lei expressa.

Superior Tribunal de Justiça

Ante o exposto, NEGO PROVIMENTO ao presente recurso especial.

É como voto.



RECURSO ESPECIAL Nº 1.456.648 - RS (2014/0126247-4)

VOTO

MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES: Também cumprimento o ilustre advogado, pelo brilho da sustentação, muito clara e técnica. Este voto, como todos os demais, também foi disponibilizado, com antecedência. Trata-se de matéria nova, em relação à qual não há precedentes, no Tribunal. Mas li o voto do eminente Ministro Relator detidamente e voltei a fazê-lo, nesta assentada, e me convenci da tese que Sua Excelência abraça. Penso que há um trecho do voto que, a meu ver, é esclarecedor e espanca as dúvidas sobre o assunto. Diz Sua Excelência:

"Quando ocorre a retenção e recolhimento do ICMS pela empresa a título de substituição tributária (ICMS-ST), a empresa substituta não é a contribuinte, o contribuinte é o próximo na cadeia, o substituído. Nessa situação, a própria legislação tributária prevê que tais valores são meros ingressos na contabilidade da empresa substituta que se torna apenas depositária de tributo (responsável tributário por substituição ou agente arrecadador) que será entregue ao Fisco. Então não ocorre a incidência das contribuições ao PIS/PASEP, COFINS, já que não há receita da empresa prestadora substituta. É o que estabelece o art. 279 do RIR/99 e o art. 3º, §2º, da Lei n. 9.718/98, que trata das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS cumulativas, *in verbis*:

RIR/99

Art. 279. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12).

Parágrafo único. **Na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.**

Lei n. 9.718/98

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

[...]

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

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, **o total das receitas compreende a receita bruta** da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

Sendo assim, o valor do ICMS-ST não pode compor o conceito de valor de bens e serviços adquiridos para efeito de creditamento das referidas contribuições para o substituído, exigido pelos arts. 3, §1º, das Leis n n. 10.637/2002 e 10.833/2003. De observar que o princípio da não cumulatividade pressupõe o pagamento do tributo na etapa econômica anterior, ou seja, pressupõe a cumulatividade (ou a incidência em "cascata") das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS. Assim, correto o posicionamento da FAZENDA NACIONAL ao asseverar que (e-STJ fl. 633):

O ICMS cobrado pelo vendedor das mercadorias, na condição de substituto tributário, é excluído da sua receita bruta para efeito de determinação da base de cálculo das contribuições em comento. 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 (por parte do fornecedor) e, portanto, não pode compor a base de cálculo dos créditos de tais contribuições, na aquisição (pela empresa adquirente).

Apenas o ICMS pago pelo adquirente das mercadorias destinadas à revenda dá direito aos créditos da contribuição para o PIS e da Cofins. Já o ICMS – Substituição Tributária não gera créditos tais créditos.

Com efeito, o ICMS-ST, se fosse recolhido na sistemática normal, sem substituição, seria um tributo de ICMS devido na saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituído, ou seja, o valor correspondente representaria receita do substituído que seria tributada pelas contribuições ao PIS/PASEP e COFINS. Assim, representaria DÉBITO de contribuições ao PIS/PASEP e COFINS e não CRÉDITO, como pretende o substituído.

De ver que seu CRÉDITO está restrito ao valor das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre o ICMS embutido nas mercadorias que adquire do estabelecimento anterior na cadeia e que paga como contribuinte de fato. Admitir-se o creditamento também pelo ICMS-ST pago pelo substituto tributário seria admitir duplo creditamento ao substituído: primeiro pelo valor das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre o ICMS embutido nas mercadorias que adquire do substituto, segundo pelo ICMS-ST (sobre o qual não incidiram as contribuições ao PIS/PASEP e COFINS) embutido no preço dessas mesmas mercadorias, criando-se benefício fiscal não estabelecido em lei".

Daí, embora não haja, efetivamente, neste Tribunal, precedentes sobre o assunto, não tenho dúvida em acompanhar Sua Excelência, cumprimentando-o pela profundidade do seu voto.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
SEGUNDA TURMA**

Número Registro: 2014/0126247-4

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.456.648 / RS

Números Origem: 50064295420124047104 RS-50064295420124047104

PAUTA: 24/05/2016

JULGADO: 02/06/2016

Relator

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Presidente da Sessão

Exma. Sra. Ministra **ASSUSETE MAGALHÃES**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **BRASILINO PEREIRA DOS SANTOS**

Secretária

Bela. **VALÉRIA ALVIM DUSI**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : COMERCIAL ZAFFARI LTDA

ADVOGADOS : GLEISON MACHADO SCHÜTZ E OUTRO(S)
LUCAS HECK

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

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

SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr(a). **IVAN ALLEGRETTI**, pela parte RECORRENTE: COMERCIAL ZAFFARI LTDA

CERTIDÃO

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

"A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)."

As Sras. Ministras Assusete Magalhães (Presidente), Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3a. Região) e o Sr. Ministro Humberto Martins votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, ocasionalmente, o Sr. Ministro Herman Benjamin.