

**RECURSO ESPECIAL Nº 1.423.000 - PR (2013/0399079-8)**

**RELATOR** : **MINISTRO GURGEL DE FARIA**  
**RECORRENTE** : JATOBÁ AGRICULTURA E PECUÁRIA S/A  
**ADVOGADO** : FLAVIO AUGUSTO DUMONT PRADO - PR025706  
**ADVOGADOS** : ANETE MAIR MACIEL MEDEIROS - DF015787  
HENRIQUE GAEDE E OUTRO(S) - PR016036  
**RECORRIDO** : FAZENDA NACIONAL  
**PROCURADOR** : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL  
**INTERES.** : MURALHA PLANEJAMENTO E PROJETOS DE ENGENHARIA  
LTDA  
**ADVOGADOS** : HENRIQUE GAEDE E OUTRO(S) - PR016036  
JOSÉ CARLOS DE ALMEIDA QUEIROZ - DF000545

**EMENTA**

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. INEXISTÊNCIA. PIS. COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS. ALÍQUOTA ZERO. SAÍDA TRIBUTADA. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

1. O Plenário do STJ decidiu que "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" (Enunciado Administrativo 2).

2. Inexiste violação do art. 535, II, do CPC/1973 quando o Tribunal de origem aprecia fundamentadamente a controvérsia, apontando as razões de seu convencimento, ainda que de forma contrária aos interesses da parte, como constatado na hipótese.

3. Em conformidade com as disposições contidas nos arts. 1º, §§ 1º e 2º, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS é o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

4. De forma diversa do que ocorre no ICMS e no IPI, o desenho normativo da não cumulatividade da Contribuição ao PIS e da COFINS consiste em autorizar que o contribuinte desconte créditos relativamente a determinados custos e despesas, o que significa, na prática, poder deduzir do valor apurado (alíquota x faturamento) determinado valor referente às aquisições (alíquota x aquisições).

5. Segundo a doutrina abalizada, "isenção e alíquota zero são conceitos distintos. Conquanto, inegavelmente, constituam ambas modalidades de exoneração tributária, o fato é que a isenção – consoante a concepção que adotamos – significa a mutilação da hipótese de incidência tributária, em razão da colidência da norma isentiva com um de seus aspectos. Já a alíquota zero é categoria mais singela, pois traduz a redução de uma das grandezas que compõem o aspecto quantitativo, restando preservada a hipótese de incidência tributária" (Regina Helena Costa. Curso de Direito

Tributário. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 341).

6. O Supremo Tribunal Federal já decidiu que "o Poder Judiciário não pode atuar na condição de legislador positivo, para, com base no princípio da isonomia, desconsiderar os limites objetivos e subjetivos estabelecidos na concessão de benefício fiscal, de sorte a alcançar contribuinte não contemplado na legislação aplicável, ou criar situação mais favorável ao contribuinte, a partir da combinação – legalmente não permitida – de normas infraconstitucionais" (ARE 710.026-ED/RS, rel. Ministro LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 07/04/2015, DJe 23/04/2015).

7. A teor do disposto nos arts. 3º, § 2º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, a isenção da contribuição ao PIS e à COFINS sobre a receita decorrente da aquisição de bens e serviços não impede o aproveitamento dos créditos, salvo quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição, o que não é o caso dos autos.

8. Não há óbice para que sejam aproveitados créditos de isenção nos demais casos, sendo certo que, em se tratando de tributo sujeito à alíquota zero, a lei não estabelece tal disciplina.

9. No regime não cumulativo da Contribuição ao PIS e da COFINS, o contribuinte somente poderá descontar os créditos expressamente consignados na lei, de modo que se apresenta incabível a pretensão de aproveitamento daqueles decorrentes de aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero, quando ocorrerem saídas tributadas, à luz do disposto nos arts. 3º, § 2º, II, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003.

10. Recurso especial conhecido e 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, conhecer do recurso especial e negar-lhe provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Manoel Erhardt (Desembargador convocado do TRF-5ª Região), Benedito Gonçalves (Presidente), Sérgio Kukina e Regina Helena Costa votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 09 de novembro de 2021

**MINISTRO GURGEL DE FARIA**

Relator

**RECURSO ESPECIAL Nº 1.423.000 - PR (2013/0399079-8)**

**RELATÓRIO**

**O EXMO. SR. MINISTRO GURGEL DE FARIA (Relator):**

Trata-se de recurso especial interposto por JATOBÁ – AGRICULTURA E PECUÁRIA S.A. com base na alínea “a” do permissivo constitucional contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região assim ementado (e-STJ fl. 329):

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. DIREITO AO CREDITAMENTO. ALÍQUOTA ZERO. SAÍDA TRIBUTADA. ARTIGOS 3º, § 2º LEIS 10.637/02 E 10.833/03.

1. Há direito ao crédito de PIS e COFINS quando há aquisição de bens isentos utilizados em produtos tributados na saída, a vedação imposta pela Lei ao aproveitamento de tais créditos para bens e serviços isentos, somente existe quando forem revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição.
2. A redução por Lei da alíquota do PIS e da COFINS a zero, não se trata de uma forma de implementar isenção.
3. A isenção e a alíquota zero não se confundem. RE nº 72.433, RMS nº 18.191, RE nº 72.452, RMS nº 18.616, REMS nº 18.618, RE nº 73.986, RE nº 72.872 e RE nº 66.567.
4. A aquisição de bens e serviços à alíquota zero não gera crédito de PIS e COFINS no regime da não cumulatividade.

Os primeiros embargos de declaração foram acolhidos em parte “para suprir a omissão apontada no tocante à análise do prazo prescricional para ajuizamento de ação que vise à compensação de eventual indébito, bem como para fins de prequestionamento” (e-STJ fl. 354).

Os segundos embargos de declaração foram parcialmente acolhidos “apenas para fins de prequestionamento” (e-STJ fls. 386).

A parte recorrente alega ofensa ao art. 535, II, do CPC/1973, por entender que o acórdão rejeitou os aclaratórios sem sanar os vícios de omissão ali ventilados.

Aduz contrariedade ao disposto nos arts. 3º, II, § 2º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, 1º da Lei n. 10.925/2004 e 176 do CTN, por entender que tem direito ao aproveitamento de crédito de PIS e da COFINS proveniente de aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero quando houver tributação na saída.

Segue afirmando que "a alíquota zero, assim como determinadas isenções, resultam em mutilação de um dos critérios da regra matriz de incidência tributária, mais especificadamente, o critério quantitativo do consequente tributário. Em outras palavras, tratam-se de institutos que se identificam analisando a confluência dos seus pressupostos" (e-STJ fl. 407), de modo que deve ser reconhecido "o pleno enquadramento da alíquota zero como isenção (e-STJ fl. 412).

Contrarrrazões às e-STJ fls. 474/489.

# *Superior Tribunal de Justiça*

O recurso especial foi admitido na origem (e-STJ fl. 512).

O Ministério Público Federal opina pelo desprovimento do recurso (e-STJ fls. 531/536).

É o relatório.



# Superior Tribunal de Justiça

## RECURSO ESPECIAL Nº 1.423.000 - PR (2013/0399079-8)

**RELATOR** : **MINISTRO GURGEL DE FARIA**  
**RECORRENTE** : JATOBÁ AGRICULTURA E PECUÁRIA S/A  
**ADVOGADOS** : ANETE MAIR MACIEL MEDEIROS - DF015787  
HENRIQUE GAEDE E OUTRO(S) - PR016036  
**RECORRIDO** : FAZENDA NACIONAL  
**PROCURADOR** : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL  
**INTERES.** : MURALHA PLANEJAMENTO E PROJETOS DE ENGENHARIA  
LTDA  
**ADVOGADOS** : HENRIQUE GAEDE E OUTRO(S) - PR016036  
JOSÉ CARLOS DE ALMEIDA QUEIROZ - DF000545

### EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. INEXISTÊNCIA. PIS. COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS. ALÍQUOTA ZERO. SAÍDA TRIBUTADA. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

1. O Plenário do STJ decidiu que "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" (Enunciado Administrativo 2).

2. Inexiste violação do art. 535, II, do CPC/1973 quando o Tribunal de origem aprecia fundamentadamente a controvérsia, apontando as razões de seu convencimento, ainda que de forma contrária aos interesses da parte, como constatado na hipótese.

3. Em conformidade com as disposições contidas nos arts. 1º, §§ 1º e 2º, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS é o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

4. De forma diversa do que ocorre no ICMS e no IPI, o desenho normativo da não cumulatividade da Contribuição ao PIS e da COFINS consiste em autorizar que o contribuinte desconte créditos relativamente a determinados custos e despesas, o que significa, na prática, poder deduzir do valor apurado (alíquota x faturamento) determinado valor referente às aquisições (alíquota x aquisições).

5. Segundo a doutrina abalizada, "isenção e alíquota zero são conceitos distintos. Conquanto, inegavelmente, constituam ambas modalidades de exoneração tributária, o fato é que a isenção – consoante a concepção que adotamos – significa a mutilação da hipótese de incidência tributária, em razão da colidência da norma isentiva com um de seus aspectos. Já a alíquota zero é categoria mais singela, pois traduz a redução de uma das grandezas que compõem o aspecto quantitativo, restando preservada a hipótese de incidência tributária" (Regina Helena Costa. Curso de Direito Tributário. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 341).

6. O Supremo Tribunal Federal já decidiu que "o Poder Judiciário não

pode atuar na condição de legislador positivo, para, com base no princípio da isonomia, desconsiderar os limites objetivos e subjetivos estabelecidos na concessão de benefício fiscal, de sorte a alcançar contribuinte não contemplado na legislação aplicável, ou criar situação mais favorável ao contribuinte, a partir da combinação – legalmente não permitida – de normas infraconstitucionais" (ARE 710.026-ED/RS, rel. Ministro LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 07/04/2015, DJe 23/04/2015).

7. A teor do disposto nos arts. 3º, § 2º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, a isenção da contribuição ao PIS e à COFINS sobre a receita decorrente da aquisição de bens e serviços não impede o aproveitamento dos créditos, salvo quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição, o que não é o caso dos autos.

8. Não há óbice para que sejam aproveitados créditos de isenção nos demais casos, sendo certo que, em se tratando de tributo sujeito à alíquota zero, a lei não estabelece tal disciplina.

9. No regime não cumulativo da Contribuição ao PIS e da COFINS, o contribuinte somente poderá descontar os créditos expressamente consignados na lei, de modo que se apresenta incabível a pretensão de aproveitamento daqueles decorrentes de aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero, quando ocorrerem saídas tributadas, à luz do disposto nos arts. 3º, § 2º, II, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003.

10. Recurso especial conhecido e desprovido.

**VOTO**

**O EXMO. SR. MINISTRO GURGEL DE FARIA (Relator):**

Nos termos do que decidido pelo Plenário do STJ, 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 (Enunciado Administrativo 2).

Feita essa anotação, o recurso especial origina-se de acórdão que, em autos de mandado de segurança, manteve a sentença que, por sua vez, denegara a ordem, por entender que o contribuinte não tem direito ao aproveitamento de crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS proveniente de aquisição de bens ou serviços tributados pela alíquota zero, quando houver saída tributada.

De início, inexistente violação do art. 535, II, do CPC/1973, pois o órgão julgador, de forma clara e coerente, externou fundamentação adequada e suficiente à conclusão do acórdão embargado, não se podendo confundir julgamento desfavorável ao interesse da parte com negativa ou ausência de prestação jurisdicional.

Sobre o tema, refiro-me aos seguintes julgados:

PROCESSUAL CIVIL E ADMINISTRATIVO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO NO RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DOS ARTS. 458 E 535 DO CPC/1973. AÇÃO ANULATÓRIA DE ATO ADMINISTRATIVO. OS DECRETOS REGULAMENTARES PRODUZIRAM EFEITOS CONCRETOS NO PERÍODO DE VIGÊNCIA. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO. FUNDAMENTO AUTÔNOMO. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 283/STF. REVOGAÇÃO DA NORMA. APLICAÇÃO DAS SÚMULAS 7/STJ E 280/STF. VÍCIOS EM RAZÃO DA SUSPENSÃO DO ADVOGADO E DA CITAÇÃO EDITALÍCIA. MATÉRIA NÃO PREQUESTIONADA. AGRAVO INTERNO DOS PARTICULARES A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. 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 (Enunciado Administrativo 2).

2. No tocante aos arts. 458 e 535 do CPC/1973, inexistente a violação apontada. O Tribunal de origem apreciou fundamentadamente a controvérsia, não padecendo o acórdão recorrido de qualquer omissão, contradição ou obscuridade. Observe-se, ademais, que julgamento diverso do pretendido, como na espécie, não implica ofensa à norma ora invocada.

[...]

6. Agravo Interno dos Particulares que se nega provimento.

(AgInt no AREsp 911.019/MT, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/05/2020, DJe 25/05/2020).

PROCESSUAL CIVIL E ADMINISTRATIVO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. SERVIDOR PÚBLICO. EXECUÇÃO. INEXISTÊNCIA DE

# Superior Tribunal de Justiça

NULIDADE. JULGAMENTO EXTRA PETITA NÃO CONFIGURADO. INCIDÊNCIA DO REAJUSTE DE 28,86% SOBRE OS ANUËNIOS RECONHECIDA. AUSÊNCIA DE PREVISÃO NO TÍTULO JUDICIAL DO REAJUSTE DE 3,17%. ÓBICE NA SÚMULA 7 DO STJ. AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. Não há violação dos arts. 458, II, e 535, II, do CPC/1973, porquanto o acórdão combatido fundamentou, claramente, o posicionamento por ele assumido, de modo a prestar a jurisdição que lhe foi postulada, resolvendo as questões suscitadas pela recorrente.

2. O fato de o Tribunal a quo haver decidido a lide de forma contrária à defendida pela parte recorrente, elegendo fundamentos diversos daqueles por ela propostos, não configura omissão nem outra causa passível de exame mediante a oposição de embargos de declaração.

[...]

(AgInt no REsp 1.532.989/RS, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/11/2020, DJe 20/11/2020).

Com efeito, não incorre em negativa de prestação jurisdicional o acórdão que, mesmo sem ter examinado individualmente cada um dos argumentos trazidos pelo vencido, adota fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia, apenas não acolhendo a tese defendida pelo recorrente.

Da análise do julgado recorrido, verifica-se que o Tribunal de origem se manifestou, de maneira clara e fundamentada, acerca de todas as questões relevantes para a solução da controvérsia.

Dessa forma, correta a rejeição dos embargos de declaração, ante a inexistência de omissão, contradição ou obscuridade a ser sanada, e, por conseguinte, deve-se concluir pela ausência de ofensa ao art. 535, II, do CPC/1973.

Controverte-se nos autos sobre a possibilidade de o contribuinte descontar créditos de PIS e COFINS decorrentes de aquisição de bens e serviços sujeitos à alíquota zero, quando houver saída tributada por essas contribuições.

Cabe lembrar que as contribuições ao PIS e a COFINS têm como fundamento o disposto no art. 195, inciso I, alínea "b", da Constituição Federal, que determina:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

[...]

b) receita ou faturamento (acrescentado pela EC 20/1998)

Ao serem instituídas, as referidas contribuições observavam o regime exclusivamente cumulativo, modalidade em que incide a exação em cada elo da cadeia de produção e comercialização de bens ou prestação de serviços, sem que seja permitido crédito proveniente da aquisição de mercadorias.

Com a finalidade de combater o denominado efeito "cascata", decorrente desse modo de apuração cumulativa, que se tem como extremamente pernicioso para a atividade



# Superior Tribunal de Justiça

produtiva, sobreveio a Emenda Constitucional n. 42/2003, que autorizou, na forma da lei, a observância do princípio da não cumulatividade também para as contribuições sociais, conforme redação conferida ao § 12º do art. 195 da Constitucional Federal.

No plano infraconstitucional, foram editadas a MP n. 66/2002, convertida na Lei n. 10.637/2002, e a MP n. 135/2003, convertida na Lei n. 10.833/2003, que disciplinam o regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS e para a COFINS, respectivamente.

O regime não cumulativo em tela contempla a possibilidade de desconto de créditos calculados em relação a determinados custos, despesas e encargos da empresa sobre o valor da contribuição apurada, na forma dos arts. 2º e 3º de ambos os diplomas legais. Essa circunstância determinou a elevação da alíquota da Contribuição ao PIS (de 0,65% para 1,65%) e da COFINS (de 3,00% para 7,60%).

Nesse contexto, conclui-se que norteou a instituição das contribuições não cumulativas determinada neutralidade fiscal, por meio da qual se buscou diluir entre os contribuintes da atividade produtiva as despesas com tributos, ao tempo em que permitiu majoração de alíquotas, de modo a não comprometer os níveis de arrecadação.

Em conformidade com as disposições contidas nos arts. 1º, §§ 1º e 2º, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, a base de cálculo dessas contribuições é o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

No tocante ao método de apuração da Contribuição ao PIS e da COFINS sob o regime não cumulativo, ressalte-se a ausência de identidade normativa relativamente ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadoria e Serviços (ICMS) e do Imposto de Produtos Industrializados (IPI), por exemplo.

O cálculo do valor devido a título das contribuições em debate não se apoia nos valores dos tributos destacados em notas fiscais das operações anteriores (método do crédito do tributo), tal como se verifica nos impostos em referência.

Sobre a distinção em referência, a lição de Ricardo Mariz de Oliveira (Aspectos relacionados à “não-cumulatividade” da Cofins e da contribuição ao PIS. *In*: FISCHER, Octavio Campos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). PIS-Cofins: Questões Atuais e Polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 35), *in verbis*:

Tudo isso é diferente quanto às contribuições sobre receitas, a propósito das quais a Constituição nada exige e tudo transfere para a lei comum, e cujas leis apenas permitem determinadas deduções de valores das mesmas. Mesmo a inexistência de previsão legal relativa a estornos de valores deduzidos, que subsistiu nas Leis nº 10.637 e 10.833 até que a Lei nº 10.865 a previu em determinadas situações específicas, demonstra a diferença entre os sistemas dessas contribuições e os do IPI e do ICMS.

A Exposição de Motivos da MP n. 135/2003 (que instituiu a não cumulatividade para a COFINS) explicitou que seria adotado o método indireto subtrativo, nos seguintes termos:

# Superior Tribunal de Justiça

7. Por se ter adotado, em relação à não-cumulatividade, o método indireto subtrativo, o texto estabelece as situações em que o contribuinte poderá descontar, do valor da contribuição devida, créditos apurados em relação aos bens e serviços adquiridos, custos, despesas e encargos que menciona.

As características do método subtrativo base sobre base na modalidade indireta – veiculado expressamente nas Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003 – mostram-se bem delineadas por Christiano Mendes Wolney Valente (PIS/PASEP e COFINS não-cumulativos: conceito de bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2017, p. 29/30):

Para essas contribuições, prevê a legislação nacional nos arts. 1º da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003 (BRASIL, 2012) que o fato gerador e a base de cálculo são o “faturamento mensal”, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Sobre essa base de cálculo incide uma alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) para a Cofins e de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) para o PIS/Pasep, chegando-se ao valor do tributo devido, do qual serão descontados créditos calculados sobre as despesas e custos que os arts. 3º da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003 elencam como dedutíveis, após a aplicação das mesmas alíquotas [...]. Ou seja, o encontro da base tributável com a base creditável é intermediado pela incidência de alíquotas (forma indireta). Nesse caso, pelo o fato de as alíquotas incidentes sobre a base de cálculo e sobre a base creditável serem idênticas, o efeito é o mesmo que se o tributo fosse apurado pelo método subtrativo base sobre base direto.

Desse modo, de forma diversa do que ocorre no ICMS e no IPI, o desenho normativo da não cumulatividade da Contribuição ao PIS e da COFINS consiste em autorizar que o contribuinte desconte créditos relativamente a determinados custos e despesas, o que significa, na prática, poder deduzir do valor apurado (alíquota x faturamento) determinado valor referente às aquisições (alíquota x aquisições).

Portanto, de acordo com essa metodologia, utilizado para os contribuintes submetidos exclusivamente ao regime não-cumulativo, o valor dos tributos é obtido, em resumo, por meio da diferença entre a alíquota aplicada sobre as vendas e a incidente nas compras.

A parte recorrente busca ver reconhecido o direito à compensação de valores que teriam sido recolhidos indevidamente a título de PIS e da COFINS, sob o argumento de que não fora permitida a dedução de bens e serviços adquiridos à alíquota zero.

Sobre o tema, dispõem as Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003:

Arts. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...) § 2º Não dará direito a crédito o valor: (redação dada pela Lei n. 10.865/2004)  
I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (incluído 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).

Pela leitura do dispositivo, verifica-se que a isenção das contribuições em

# *Superior Tribunal de Justiça*

tela sobre a receita decorrente da aquisição de bens ou serviços impede o aproveitamento dos créditos tão somente quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota a (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. Assim, não há óbice para que sejam aproveitados créditos de isenção nos demais casos.

Contudo, em se tratando de tributo sujeito à alíquota zero, a lei não estabelece tal disciplina, de modo que, em regra, se apresenta incabível o aproveitamento de créditos, inclusive nos casos em que houver saída tributada.

Segundo as normas constitucionais vigentes, não se verifica a existência de um direito absoluto do contribuinte à observância do regime da não-cumulatividade das contribuições em análise, porquanto remanesce a cargo do legislador ordinário definir as hipóteses em que mencionado situação ocorrerá.

Assim, diante da eficácia limitada da norma constitucional e por observância ao princípio da legalidade, somente podem ser utilizados os créditos das contribuições em tela expressamente previstos em lei, não havendo que se falar em crédito presumido sem amparo legal.

Outrossim, se, em regra, os créditos são gerados pelas aquisições sujeitas à incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS, apresenta-se inerente ao próprio regime da não-cumulatividade obstar esse direito quando forem provenientes de serviços pagos à pessoa física (cuja receita não se sujeita à incidência das contribuições em tela) ou pela entrada de bens ou serviços sujeitos à alíquota 0%, na forma do art. 3º, §2º, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Diante do aumento das alíquotas das contribuições em referência, determinado pela implantação do regime não cumulativo, apresenta-se indiscutível a superveniência de uma carga tributária mais elevada para aqueles que não podem deduzir de suas saídas tributadas bens adquiridos com incidência da alíquota 0%.

Contudo, nem por isso se pode conceber provimentos jurisdicionais destinados, por imperativo do princípio da não-cumulatividade, a reduzir base de cálculo sem previsão legal, com a finalidade de amenizar a carga tributária ou atenuar os efeitos de benefícios fiscais concedidos a quem se encontra na fase anterior da cadeia produtiva.

Defende a parte recorrente deve ser conferido à alíquota zero o mesmo tratamento conferido pela norma à isenção. Todavia, conforme pacífica orientação doutrinária e jurisprudencial, tais institutos apresentam natureza jurídica diversa.

Sobre o tema, a lição de Regina Helena Costa (Curso de Direito Tributário. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 341):

Discute-se a alíquota zero constitui uma modalidade de isenção ou se representa categoria exonerativa distinta.

[...]

Para nós, isenção e alíquota zero são conceitos distintos. Conquanto, inegavelmente, constituam ambas modalidades de exoneração tributária, o fato é que a isenção – consoante a concepção que adotamos – significa a mutilação da hipótese de incidência tributária, em razão da colidência da norma isentiva com

# *Superior Tribunal de Justiça*

um de seus aspectos. Já a alíquota zero é categoria mais singela, pois traduz a redução de uma das grandezas que compõem o aspecto quantitativo, restando preservada a hipótese de incidência tributária.

De acordo com o disposto nos arts. 3º, § 2º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, a isenção da contribuição ao PIS e à COFINS sobre a receita decorrente da aquisição de bens e serviços não impede o aproveitamento dos créditos, salvo quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição, o que não é o caso dos autos.

Incabível a pretensão de que seja permitido desconto de créditos relativos a bens ou serviços adquiridos à alíquota 0 (zero) das contribuições em tela, sob o argumento de tal hipótese seria permitida no caso de isenção, porquanto seria o mesmo que criar crédito presumido, estabelecendo um benefício fiscal ao arrepio da previsão legal.

A respeito dos benefícios fiscais, a Constituição Federal, em seu art. 150, § 6º, estabelece que "qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g".

Assim, percebe-se que um benefício fiscal estruturado e instituído para um determinado fim ou destinado a uma parcela específica de contribuintes não pode ser estendido a hipótese diversa daquela estabelecida pelo Poder Legislativo, tampouco pode ser permitida indevida redução de base de cálculo de tributos, ressalvada a posterior opção legislativa pela ampliação do seu alcance.

De fato, o Supremo Tribunal Federal já decidiu que "o Poder Judiciário não pode atuar na condição de legislador positivo, para, com base no princípio da isonomia, desconsiderar os limites objetivos e subjetivos estabelecidos na concessão de benefício fiscal, de sorte a alcançar contribuinte não contemplado na legislação aplicável, ou criar situação mais favorável ao contribuinte, a partir da combinação – legalmente não permitida – de normas infraconstitucionais" (ARE 710.026-ED, rel. Ministro LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 07/04/2015, DJe 23/04/2015).

Registre-se que todos os contribuintes que exercem suas atividades no mesmo setor produtivo submetem-se, em tese, às mesmas vantagens e desvantagem em termos legais, não havendo que se falar em ofensa ao princípio da igualdade em matéria tributária. Trata-se de uma questão de coerência sistêmica do ordenamento jurídico.

Com efeito, qualquer distorção eventualmente existente entre contribuintes deve ser solucionada no âmbito da lei, com respaldo no texto constitucional, não havendo que se falar na possibilidade de se corrigir suposta desigualdade em relação a quem ostenta posições distintas quanto à submissão às regras tributárias ou sob o argumento de ofensa ao princípio da não cumulatividade.

Nesse contexto, no regime não cumulativo da Contribuição ao PIS e da COFINS, o contribuinte somente poderá descontar os créditos expressamente consignados na lei, de modo que se apresenta incabível a pretensão de aproveitamento daqueles decorrentes de aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero, quando ocorrerem saídas tributadas, à luz do

# *Superior Tribunal de Justiça*

disposto nos arts. 3º, § 2º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso especial e NEGO-LHE  
PROVIMENTO.

É como voto.



**CERTIDÃO DE JULGAMENTO  
PRIMEIRA TURMA**

Número Registro: 2013/0399079-8      **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.423.000 / PR**

Números Origem: 50049216520104047000 PR-50049216520104047000

PAUTA: 09/11/2021

JULGADO: 09/11/2021

**Relator**

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

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **BENEDITO GONÇALVES**

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. **MARIA SOARES CAMELO CORDIOLI**

Secretária

Bela. **BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA**

**AUTUAÇÃO**

RECORRENTE : JATOBÁ AGRICULTURA E PECUÁRIA S/A  
ADVOGADO : FLAVIO AUGUSTO DUMONT PRADO - PR025706  
ADVOGADOS : ANETE MAIR MACIEL MEDEIROS - DF015787  
HENRIQUE GAEDE E OUTRO(S) - PR016036  
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL  
PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL  
INTERES. : MURALHA PLANEJAMENTO E PROJETOS DE ENGENHARIA LTDA  
ADVOGADOS : HENRIQUE GAEDE E OUTRO(S) - PR016036  
JOSÉ CARLOS DE ALMEIDA QUEIROZ - DF000545

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - PIS

**SUSTENTAÇÃO ORAL**

Dra. ANETE MAIR MACIEL MEDEIROS, pela parte RECORRENTE: JATOBÁ AGRICULTURA E PECUÁRIA S/A e assistiu ao julgamento a Dra. AMANDA DE SOUZA GERACY, pela parte RECORRIDA: FAZENDA NACIONAL

**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, conheceu do recurso especial e negou-lhe provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Manoel Erhardt (Desembargador convocado do TRF-5ª Região), Benedito Gonçalves (Presidente), Sérgio Kukina e Regina Helena Costa votaram com o Sr. Ministro Relator.