



Número: **5000538-78.2017.4.03.6110**

Classe: **MANDADO DE SEGURANÇA CÍVEL**

Órgão julgador: **2ª Vara Federal de Sorocaba**

Última distribuição : **15/03/2017**

Valor da causa: **R\$ 200.000,00**

Assuntos: **Exclusão - ICMS, Cofins, PIS**

Segredo de justiça? **NÃO**

Justiça gratuita? **NÃO**

Pedido de liminar ou antecipação de tutela? **SIM**

Partes		Procurador/Terceiro vinculado	
IKS INDUSTRIA DE CABOS LTDA (IMPETRANTE)		FELIPE GONCALVES DE OLIVEIRA MACEDO (ADVOGADO) GUSTAVO ALMEIDA E DIAS DE SOUZA (ADVOGADO) JOSELENE TOLEDANO ALMAGRO POLISZEZUK (ADVOGADO)	
DELEGADO DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM SOROCABA (IMPETRADO)			
Ministério Público Federal (FISCAL DA LEI)			
UNIAO FEDERAL - FAZENDA NACIONAL (TERCEIRO INTERESSADO)			
Documentos			
Id.	Data da Assinatura	Documento	Tipo
91388754	31/08/2021 13:25	manifestação IKS	Petição Intercorrente



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional da 3ª Região
GARD DEFESA PRFN3

EXMO. SR. DR. JUIZ FEDERAL DA 2ª. VARA FEDERAL DE SOROCABA

MANDADO DE SEGURANÇA n.5000538-78.2017.4.03.6110

IMPETRANTE: Iks Indústria de Cabos Ltda

IMPETRADO: Delegado da Receita Federal do Brasil em Sorocaba

União (Fazenda Nacional), por intermédio da sua Procuradora subscritora, nos autos da ação em epígrafe, vem em atenção ao r. despacho de **ID 73355052**, **anexar as planilhas com os valores mensais que deverão ser levantados e os valores que deverão ser transformados em pagamento definitivo.**

A União manifesta a sua ciência quanto à petição de ID 84308985, passando a tecer as considerações seguintes.

DA EXCLUSÃO DO ICMS NOS CRÉDITOS DE PIS/COFINS.

A exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições conduz, como decorrência lógica e jurídica, à necessidade de excluir também o ICMS do crédito de PIS/COFINS. Senão vejamos.

No regime não cumulativo das contribuições, previsto no art. 195, § 12 da Constituição Federal¹, apuram-se mensalmente débitos nas operações de saída e

¹ 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) a receita ou o faturamento;
(...)



créditos nas operações de entrada. Os débitos são apurados mediante a aplicação da alíquota sobre a base de cálculo — a receita bruta, agora diminuída do ICMS (v. arts. 2º e 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e arts. 2º e 3º da Lei nº 10.833, de 2003). Os créditos, por sua vez, são apurados da mesma forma, isto é, mediante a aplicação da alíquota do tributo sobre o valor da entrada, conforme sistemática prevista no art. 3º da Lei 10.637/02 e no art. 3º da Lei 10.833/03.

A principal premissa que envolve o creditamento nesse caso parte do pressuposto de que, para haver direito ao crédito, é preciso que a operação anterior tenha sido tributada pelo PIS/COFINS, em respeito ao princípio da não cumulatividade, conforme dispõem o art. 3º, § 2º, II, da Lei 10.637/02² e o art. 3º, § 2º, II, da Lei 10.833/03³ e para dar cumprimento ao comando constitucional previsto no art. 195, §12. Dessa forma, se o valor referente ao produto adquirido pela empresa não sofreu a incidência do PIS/COFINS na etapa anterior, não há que se falar em crédito de PIS/COFINS quando de sua aquisição, pois não há uma cumulatividade de valores de tributo que necessita ser neutralizada.

Outro ponto relevante diz respeito ao fato de que a concessão do direito ao creditamento de PIS/COFINS, realizada expressamente pela lei, representa um benefício fiscal aos contribuintes. E, nos termos do art. 111 do CTN, deve ser interpretado de forma literal. Ou seja, somente há direito a crédito nas hipóteses previstas em lei. Somando-se essas duas premissas básicas, portanto, podemos afirmar que o valor referente a um bem adquirido que não sofreu a incidência de PIS/COFINS não gera direito a crédito ao seu adquirente.

Para sair da abstração, passemos a avaliar uma situação exemplificativa de exclusão de ICMS no pagamento de PIS/COFINS e de cálculo de créditos de PIS/COFINS na aquisição de bens.

Um contribuinte em determinado mês apurou R\$1.000,00 de receita bruta. O ICMS foi destacado nas notas fiscais à alíquota de 18%, o que equivale a R\$180,00. Seguindo o raciocínio de exclusão do ICMS destacado na nota, a base de cálculo da contribuição será R\$820,00 (R\$1.000,00-R\$180,00). De modo que o valor devido a título

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, serão não-cumulativas.

² (...) § 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e

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.

³ (...) § 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e

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.



de COFINS, considerando alíquota básica desta contribuição de 7,6%, será R\$62,32 (R\$820,00 X 7,6%).

Agora imagine que o contribuinte tenha adquirido na mesma competência mercadorias por R\$500,00. Antes do entendimento firmado no RE 574.706/PR, ele apuraria um crédito de R\$38,00, resultado da aplicação da alíquota de 7,6% sobre o valor cheio das notas de entradas. Perceba que o crédito foi apurado sobre o valor total da operação, incluindo o ICMS destacado na nota. O mesmo ICMS destacado na nota que não deve integrar a base de cálculo da COFINS devida pela pessoa jurídica, que alienou as mercadorias ao contribuinte.

Ora, nesse caso, o correto, até mesmo por uma questão de paralelismo lógico jurídico, é excluir da base de cálculo do crédito o valor que não integrou a base de cálculo do débito — ou seja, o mesmo valor que não compôs a operação anterior. No caso do exemplo, supondo uma alíquota de 18% de ICMS, a base de cálculo do crédito deveria ser R\$410,00 (R\$500,00-R\$90,00) e o crédito, R\$31,16 (e não R\$38,00, como ocorria antes do RE 574.706/PR).

Esse raciocínio se baseia na premissa estabelecida anteriormente, segundo a qual, se o valor não sofreu a incidência de PIS/COFINS na etapa anterior, não gera direito a crédito de PIS/COFINS. E é exatamente isso que ocorre com o valor do ICMS destacado na nota de aquisição ou nota de entrada. Em razão do entendimento que prevaleceu no julgamento do tema 69 de repercussão geral, quem alienou o bem não deve recolher PIS/COFINS sobre o valor do ICMS destacado na nota de venda.

Se não há recolhimento de PIS/COFINS sobre o ICMS na etapa anterior da cadeia, o valor respectivo não pode integrar a base de cálculo do crédito de PIS/COFINS, que será apurado pelo adquirente do bem, sob pena de afronta ao art. 3º, § 2º, II, da Lei 10.637/02, ao art. 3º, § 2º, II, da Lei 10.833/03 e ao art. 111 do CTN. E, conforme decidido pelo STF no Tema 69, não mais haverá essa incidência — PIS/COFINS sobre os valores destinados ao pagamento do ICMS destacado — desde março de 2017 para todo e qualquer contribuinte.

Conferir crédito ao contribuinte nessa hipótese é proporcionar-lhe um enriquecimento indevido, ao mesmo tempo em que se onera a Administração Tributária com a concessão de um benefício fiscal não autorizado pela legislação de regência. O contribuinte receberia um crédito que deveria ser usado para neutralizar uma tributação cumulada de PIS/COFINS, que, no entanto, não ocorreu.

É de fácil percepção a incoerência desse entendimento, que induz a uma vantagem injustificada para o contribuinte. Se estamos diante de uma cadeia não-cumulativa de tributação, o valor de ICMS excluído da incidência do PIS/COFINS deve ser neutralizado em toda a cadeia. Se não houve incidência anterior sobre determinado valor, não poderá haver na etapa sucessiva da cadeia, de modo a evitar que alguns



contribuintes sejam mais favorecidos que outros. Assim, se o ICMS deve ser excluído da base de cálculo do débito, também deve ser excluído da base de cálculo do crédito.

Não se há de argumentar que haveria substancial diferença nas duas hipóteses, em razão do débito de PIS/COFINS incidir sobre o faturamento e o crédito levar em consideração o valor do bem. Essa distinção, na prática, não se verifica, já que o faturamento, dentre outras entradas, é composto pela soma dos preços dos produtos alienados. Ademais, o ICMS integra o preço das mercadorias, conforme já reconhecido pelo próprio Supremo Tribunal Federal⁴. Ou seja, quando o crédito é calculado sobre o preço/valor do bem, está considerando o ICMS que nele está embutido. E se o alienante não recolhe PIS/COFINS sobre esse valor de ICMS, o valor respectivo deve ser excluído da base de cálculo do crédito de PIS/COFINS que será aproveitado pelo adquirente do bem. O raciocínio é bastante simples, com a devida vênia.

Não ajustar a base de cálculo do creditamento levará a uma situação absurda. Considere, por exemplo, a seguinte cadeia de consumo:

	EMPRESA A	EMPRESA B	EMPRESA C
VALOR DA OPERAÇÃO	R\$500,00	R\$550,00	R\$600,00
ICMS DESTACADO NA NOTA (ALÍQUOTA DE 18%)	R\$90,00	R\$99,00	R\$108,00
CRÉDITO DE ICMS (ALÍQUOTA DE 18%)	-	R\$90,00	R\$99,00
ICMS A RECOLHER	R\$90,00	R\$9,00	R\$9,00
DÉBITO DE PIS/COFINS (ALÍQUOTA DE 9,25%)	R\$37,92	R\$41,71	R\$45,51
CRÉDITO DE PIS/COFINS (ALÍQUOTA DE 9,25%)	-	R\$46,25	R\$50,87
PIS/COFINS A RECOLHER	R\$37,92	(R\$4,54)	(R\$5,36)

Como se pode notar, a falta de ajuste no creditamento fez com que a empresa B e a empresa C, mesmo com a obtenção de receita, fossem tributadas negativamente, se é que é possível falar em tributação nesse caso. Ou seja, a empresa apurou um valor maior em créditos de PIS/COFINS (porque considerou o valor do ICMS destacado na nota de entrada dos produtos no cálculo do crédito), do que em débitos de PIS/COFINS (porque retirou o valor do ICMS destacado na nota de saída dos produtos do cálculo do débito), resultando num benefício fiscal que não se justifica, dada a ausência de recolhimento de PIS/COFINS sobre o ICMS apurado na operação anterior.

⁴ Ao analisar a inclusão do ICMS na base de cálculo do próprio ICMS, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, assentou que aquela quantia compõe o valor das operações de venda (RE 212.209 e RE 582.461).



Importante perceber, ainda, que no exemplo mencionado, a base de cálculo do crédito e do débito de PIS/COFINS foi exatamente a mesma (exceto pela exclusão do valor do ICMS no que se refere ao débito de PIS/COFINS), como sói ocorrer na prática da contabilidade dos comerciantes, quando o valor do faturamento não destoa do valor do bem comercializado. Em razão disso é que o valor do ICMS também deve ser excluído do cálculo do crédito, a fim de se equalizar a posição dos contribuintes na cadeia. Além disso, é preciso que exista uma mesma racionalidade jurídica no entendimento quanto à composição das bases de cálculo dos débitos e dos créditos. Valores esses que, em momento contábil adequado, serão objeto de confronto e de compensação.

Conclui-se, portanto, que se o Supremo Tribunal Federal permitiu ao contribuinte, no julgamento do RE 574.706, excluir o valor do ICMS no cálculo do débito de PIS/COFINS, há de se reconhecer a necessidade de excluir o valor do ICMS no cálculo do crédito de PIS/COFINS, já que não deve haver recolhimento de PIS/COFINS sobre o valor do ICMS da etapa anterior.

Seguindo esse mesmo entendimento, confira-se precedente do Superior Tribunal de Justiça, que leva em consideração a premissa de que só há direito a crédito de PIS/COFINS quando houver incidência de PIS/COFINS na etapa anterior:

TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. APLICAÇÃO DA SISTEMÁTICA DO IPI E DO ICMS. INVIABILIDADE.

1. Não se identifica similitude entre a não cumulatividade da contribuição do PIS e da COFINS e aquela do ICMS, já que tratam de tributar a receita percebida pela pessoa jurídica, não envolvendo os mesmos fatores para efeito de apuração do quantum de tributo incidido e de sua repercussão no produto/operação final.

2. Afigura-se inviável a utilização da sistemática de não cumulatividade do IPI e do ICMS ao PIS e a COFINS, pois são impostos cujas bases de incidência são definidas, ligadas a um ciclo produtivo em sentido estrito ou a um ciclo econômico, sendo razoavelmente simples identificar a tributação incidente em uma fase a ser creditada para abatimento na fase seguinte. O referido mecanismo não pode ser transposto para o PIS e a COFINS, que cuidam de tributar a receita auferida pela pessoa jurídica e não envolvem os mesmos fatores/elementos para fins de apuração do quantum de tributo incidido e de sua repercussão no produto/operação final, como ocorre com o IPI e com o ICMS.

3. O sistema de não cumulatividade viável para COFINS e PIS deve determinar as despesas e custos a serem considerados para creditamento, o que reclama especificação por lei, e com isto não desbordou o legislador, na disciplina instituída pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, da tarefa de operacionalizar a não cumulatividade dessas contribuições ante a especificidade de sua incidência sobre a receita.

4. Por força da aplicação, na espécie, do art. 3º, § 2º, II, da Lei 10.833/2003, que consigna não haver direito a crédito quando da aquisição de bens ou serviços não sujeitos à contribuição. Dessa forma, a diferença de alíquota de ICMS cujo crédito se pleiteia, na verdade, por não sofrer incidência da COFINS, nem da contribuição



para o PIS, não gera crédito algum na sistemática de não cumulatividade das contribuições em tela.

5. Agravo Regimental não provido.

(AgRg ED RESP 1429952 - 2014.00.08142-3, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, STJ - SEGUNDA TURMA, DJE de 20/05/2016)

Aliás, em relação ao creditamento de PIS/COFINS já há precedente do Superior Tribunal de Justiça, quanto ao ICMS apurado no regime de substituição tributária, que pode ser aplicado, *mutatis mutandis*, à hipótese ora em análise, pois partiu do pressuposto de que **se o ICMS-ST não compõe a base de cálculo do débito de PIS/COFINS, seu valor também não pode ser considerado no crédito de PIS/COFINS correspondente**. Levou-se em consideração nesse julgado, da mesma forma, o princípio da não cumulatividade. E não se pode negar que o mesmo raciocínio se adequa perfeitamente à situação destes autos. Confira-se abaixo:

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. (STJ, RESP 201401262474. RESP - RECURSO ESPECIAL – 1456648; RELATOR MAURO CAMPBELL MARQUES; SEGUNDA TURMA, DJE 28/06/2016)

Assim, se depois de março de 2017, em razão do julgamento do Supremo Tribunal Federal no tema 69 de repercussão geral⁵, não haverá mais incidência de PIS/COFINS sobre o ICMS, não deverá mais haver, também depois de março de 2017, cálculo de crédito de PIS/COFINS sobre o ICMS. Se nenhum contribuinte terá que arcar mais com essa “despesa”, o seu respectivo valor também não pode gerar qualquer tipo de crédito para nenhum contribuinte. Trata-se, portanto, de uma decorrência lógica jurídica do julgamento do RE 574.706, que deve ser observada para que o contribuinte não se locuplete ilicitamente, reduzindo artificialmente o valor do tributo a ser pago.

Ante todo exposto, requer a Fazenda Nacional a reforma da decisão recorrida, para que se reconheça a necessidade de readequação da base de cálculo do crédito das contribuições para o PIS e da COFINS, com fundamento na não cumulatividade, a fim de excluir os créditos decorrentes do ICMS destacado nas notas das operações de entrada, tal qual deve ser feito nas operações de saída.

PREQUESTIONAMENTO

Diante do quadro apresentado, vê-se que uma interpretação em sentido contrário violaria frontalmente o disposto no art. 195, §12º da CF/88, art. 3º da Lei 10.637/02, art. 3º da Lei 10.833/03 e art. 111 do CTN.

CONCLUSÃO

Pelo exposto a União junta as inclusas planilhas e reitera sua manifestação de ID 70299596 e 70299701.

Finalmente, concorda a União com o pedido de decretação de segredo de justiça destes autos.

Nestes termos, pede deferimento

Campinas, 31 de agosto de 2021

PATRÍCIA ALOUCHE NOUMAN
Procuradora da Fazenda Nacional

⁵ Considerada a modulação de efeitos aplicada e o ajuizamento de ações após 15/03/2017.

