

A Exclusão do ICMS da Base de Cálculo do PIS/Cofins (RE n. 574.706/PR): e o ICMS nos Créditos da não Cumulatividade do PIS/Cofins?

The Exclusion of the Payable Amount of ICMS from PIS and Cofins Tax Base (RE n. 574.706/PR): what about the ICMS on the PIS and Cofins Credits in the Non-cumulative System?

Renato Adolfo Tonelli Junior

Especialista em Direito Penal Econômico pelo IDPEE – Faculdade de Direito de Coimbra/IBCCrim. Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil. Ex-Conselheiro do Carf.

São Paulo/SP. E-mail: tonelli.renato@hotmail.com.

Recebido em: 17-10-2021 – Aprovado em: 15-6-2023
<https://doi.org/10.46801/2595-6280.54.12.2023.1280>

Resumo

O trabalho examina os fundamentos para a exclusão do ICMS na apuração dos créditos de PIS e de Cofins na sistemática da não cumulatividade, a partir da decisão do Supremo Tribunal Federal no RE n. 574.706/PR, os acertos e equívocos existentes nas manifestações da Receita Federal do Brasil e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em tempos recentes sobre o tema, assim como o exame de constitucionalidade da Lei n. 14.592/2023.

Palavras-chave: ICMS, PIS/Cofins, RE n. 574.706/PR, Lei n. 14.592/2023.

Abstract

This paper examines the grounds for the reverse of PIS and Cofins credits in the non-cumulative system based on the Brazilian Supreme Court decision on RE n. 574.706/PR, it deals with the successes and mistakes of Brazilian Revenue Service and National Treasury Attorney General's Office recent manifestations on the topic, and the constitutional analysis of Law n. 14.592/2023.

Keywords: ICMS, PIS/Cofins, RE n. 574.706/PR, Law n. 14.592/2023.

1. Introdução¹

O tema da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins tem se mostrado um dos mais controvertidos no atual cenário de disputas envolvendo a

¹ Agradeço aos colegas Gastão Alves de Alencar Gil, Aníbal Rivani Moura e José Ricardo Rosolen pelos debates sobre o assunto nos anos de 2018 e 2019, quando muito provavelmente os primeiros casos relevantes sobre o tema aportaram na DERAT/SP.

Administração Tributária e os contribuintes, tanto no âmbito administrativo quanto no âmbito judicial.

O julgamento pelo Supremo Tribunal Federal do RE n. 574.606/PR, sob a sistemática da Repercussão Geral, ao contrário do que poderia parecer, não trouxe definição e nem pacificação das discussões sobre a matéria.

Pelo contrário, diante da indefinição dos contornos e dos limites da tese firmada no Tema n. 69 da Repercussão Geral, verificou-se a multiplicação das discussões concretas envolvendo o tema por meio da proliferação das denominadas “teses filhotes”², bem como do debate acerca da “parcela” do ICMS a ser excluída, da possibilidade de realização do ajuste do valor do crédito da não cumulatividade do PIS/Cofins *etc.*

Sobre esse último ponto, a depender do posicionamento adotado, há consequências no deslinde de temas como revisão de débitos inscritos em DAU, análise do direito creditório pleiteado em PER/DCOMPs, liquidação de decisões judiciais referentes à repetição de indébito tributário, dentre outros, apenas para citar alguns.

A questão sobre o montante de ICMS a ser excluído é que será objeto de tratamento no presente estudo, a qual possui, de um lado, a posição dos contribuintes, acatada pela PGFN no Parecer SEI n. 14.483/2021/ME no sentido de que não se deve excluir o valor do ICMS da apuração dos créditos da não cumulatividade do PIS/Cofins e, de outro, a posição da Administração Tributária, especificamente da Receita Federal do Brasil, que, por intermédio do Parecer Cosit n. 10/2021 e do art. 167 da IN RFB n. 1.911/2019, firmou entendimento de que a *ratio* do decidido pelo Supremo Tribunal Federal levaria à conclusão oposta.

Mais recentemente, no ano de 2023, foram editadas a Medida Provisória n. 1.159/2023 e a Lei n. 14.592/2023, que expressamente excluam da apuração dos créditos das contribuições o valor “do ICMS que tenha incidido sobre a operação de aquisição” (arts. 1º e 2º da MP n. 1.159/2023 e arts. 6º e 7º da Lei n. 14.592/2023).

O presente artigo tenta demonstrar que a melhor interpretação nessa discussão, com vistas a conferir coerência no tratamento do tema, leva ao estorno dos valores de ICMS da apuração dos créditos da não cumulatividade do PIS e da Cofins, de modo que a alteração legislativa ocorrida em 2023 se mostrou legítima.

Em resumo, propõe-se uma contribuição para o debate sobre o assunto, a partir de uma perspectiva distinta, salvo melhor juízo, daquela até então abordada pela escassa dogmática.

² Exemplificam-se os seguintes temas: exclusão do ISS da base de cálculo do PIS/Cofins, exclusão do ICMS da apuração do IRPJ/CSLL pelo lucro presumido, exclusão do ICMS do IPI, exclusão do ICMS do Funnrural, exclusão do ICMS da apuração do Simples Nacional, exclusão do ICMS da CPRB *etc.*

2. O decidido no RE n. 574.706/PR e nos Embargos de Declaração opostos pela União

O Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do RE n. 574.706/PR, firmou, sob a sistemática da Repercussão Geral (Tema n. 69), a seguinte tese: “o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins”.

Trata-se de tema que já vinha sendo objeto de discussão no âmbito do Supremo Tribunal Federal, notadamente no RE n. 270.785, processo não afetado à repercussão geral, julgado em 2014 e no qual houve decisão favorável à exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições.

Soma-se a ADC n. 18, que restou prejudicada em 2018 diante da decisão proferida no RE n. 574.706/PR, a despeito de ser ação do controle concentrado de constitucionalidade e ter sido ajuizada anteriormente à chegada do citado recurso extraordinário na Corte.

Não se trata, aqui, da sede adequada para realizar a reconstrução de cada um dos votos proferidos nessas diferentes ações³. O que se pretende, a partir da tese firmada, é examinar eventuais desdobramentos que dela advêm, notadamente na prática tributária.

O resultado do julgamento do recurso extraordinário submetido à repercussão geral foi de 7 x 4, favoravelmente à tese da exclusão, embora, nas decisões, seja possível verificar a ausência de uniformidade a respeito do que essa tese da exclusão efetivamente significa.

Nesse sentido, verifica-se que o único voto que fez expressa menção à exclusão dos valores “destacados das notas fiscais” foi o do Ministro Edison Fachin, apesar de ter votado no sentido contrário à possibilidade da exclusão⁴.

Os demais, contudo, seguiram o voto condutor da Relatora Ministra Cármen Lúcia, que deu provimento ao recurso manejado pelo contribuinte e decidiu de forma genérica pela exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições do PIS e da Cofins⁵.

Esse ponto é muito significativo, pois denota que não houve definição expressa acerca do alcance da tese.

Tanto é assim que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional manejou Embargos de Declaração contra o acórdão, buscando, em breve síntese: (i) a rediscussão da tese firmada pelo Supremo Tribunal Federal, no sentido da inadmissibili-

³ Sobre o tema, cf. DUQUE, Felipe. ICMS/PIS/Cofins: mutações vigorosas de entendimento. Disponível em: www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/icms-pis-cofins-mutacoes-vigorosas-de-entendimento-10122019. Acesso em: 29 maio 2020.

⁴ Cf. STF, RE n. 574.706/PR, Rel. Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, j. 15.03.2017, *DJe* 02.10.2017, fls. 44/45. Acesso em: 14 jul. 2023.

⁵ STF, RE n. 574.706/PR, Rel. Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, j. 15.03.2017, *DJe* 02.10.2017, fls. 27, 80, 86, 107 e 195.

dade da exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições; (ii) a definição de “qual ICMS” deve ser excluído da base de cálculo das contribuições, ou seja, o destacado das notas fiscais de saída ou o ICMS “a pagar”; e (iii) a apreciação do pedido de modulação dos efeitos da decisão, na forma do art. 27 da Lei n. 9.868/1999⁶.

O recurso foi julgado em 13 de maio de 2021, com a definição de que a parcela do ICMS a ser excluída da base de cálculo das contribuições do PIS e da Cofins é o ICMS destacado nas Notas Fiscais de Saída da empresa e com a modulação dos efeitos da decisão, a partir de 15 de março de 2017, ressalvando-se as ações judiciais e os requerimentos administrativos apresentados até a referida data.

3. O estorno do valor do ICMS da apuração dos créditos no regime não cumulativo do PIS e da Cofins

Em que pese o teor da decisão do Supremo Tribunal Federal, importa destacar a existência de posicionamento no sentido da impossibilidade de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins. Argumenta-se que esse montante corresponde a preço embutido na mercadoria vendida e que, portanto, é repassado ao consumidor final, representando, sim, faturamento, base de cálculo das contribuições na forma do art. 195, § 1º, I, da CF/1988. Esse entendimento também teria respaldo no argumento de que a definição legal dos conceitos de receita bruta e de faturamento decorreriam de legítima opção do legislador⁷.

Sobre a exclusão propriamente dita, cabem algumas considerações.

A operacionalização da exclusão do tributo estadual passa pela compatibilização da apuração de dois tributos sujeitos a regimes distintos: enquanto o ICMS tem incidência sobre operações singulares, compensando-se o montante devido com os créditos apurados em decorrência da incidência nas etapas anteriores da cadeia produtiva (art. 155, II, § 2º, I, da CF/1988 e arts. 13, I, 19 e 20, da Lei Complementar n. 87/1996), o PIS/Cofins tem como base de cálculo o faturamento/receita do mês (art. 195, I, *b*, da CF/1988, a Lei n. 9.718/1998, na apuração cumulativa, e as Leis n. 10.627/2002 e n. 10.833/2003, na apuração não cumulativa).

⁶ Cf. BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Embargos de Declaração no RE n. 574.706/PR. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/embargos-pgfn-icms-pis-cofins.pdf>. Acesso em: 15 jul. 2023, itens n. 07-13, 20-33, 38-46 e 47-67. Sobre as críticas ao pleito de modulação dos efeitos da decisão, cf. GRUPENMACHER, Betina. O imbróglgio da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-ago-25/opiniaao-exclusao-icms-base-calculo-pis-cofins>. Acesso em: 15 jul. 2023.

⁷ Cf. MENDES, Gilmar Ferreira. O STF e a exclusão do ICMS da base de cálculo da Cofins. *Revista da PGFN* vol. 4, n. 2. Brasília: PGFN, jul./dez. 2014; e STJ, REsp n. 1.144.469/PR, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/ Acórdão Min. Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, j. 10.08.2016, *DJe* 02.12.2016. Acesso em: 15 jul. 2023, que, à época, em sede de recurso repetitivo julgou válida a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições.

Além disso, a não cumulatividade desses tributos é igualmente distinta: no ICMS, trata-se de uma imposição constitucional (art. 155, § 2º, I, da CF/1988), em que há o creditamento do valor destacado da nota fiscal da operação anterior⁸; no PIS/Cofins, a apuração não cumulativa é uma faculdade atribuída ao legislador pela Constituição Federal (art. 195, § 12, da CF/1988), cujos créditos passíveis de desconto na apuração correspondem às hipóteses expressamente previstas em lei, como insumos utilizados na produção, energia elétrica, depreciação de bens do ativo imobilizado *etc.* (art. 3º das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003)⁹.

Essas considerações podem levar à existência de dificuldades na operacionalização dos cálculos de exclusão, pois pode ser que uma determinada operação dê direito a crédito para o ICMS, mas não para o PIS/Cofins, ou vice-versa, o que deveria ter sido levado em consideração pela Suprema Corte.

No entanto, cumpre frisar que *não é* objeto do presente trabalho discutir a fundo as razões do (des)acerto da decisão do Supremo Tribunal Federal.

Verifica-se do teor do RE n. 574.706/PR e dos respectivos Embargos de Declaração que ambos os documentos se restringiram aos efeitos da exclusão “na saída”, ou seja, em relação ao quantum a pagar das contribuições em tela.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal considerou como argumento determinante para decidir pela exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins o fato de esse tributo não constituir receita do contribuinte, mas, tão somente, do Estado¹⁰, figurando o contribuinte, assim, apenas como um agente auxiliar do Estado, para arrecadar e para repassar ao ente tributante os valores de ICMS.

Em outros termos, os valores referentes ao ICMS não se incorporariam ao patrimônio da empresa porque destinados aos cofres públicos estaduais ou distrital¹¹, sendo esse o argumento central da doutrina que se debruçou sobre o assunto e que defende a exclusão¹².

⁸ Sobre a não cumulatividade no ICMS, cf. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Imposto sobre circulação de mercadorias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo Pereira (org.). *Direito tributário: impostos estaduais*. 2. ed. Coleção doutrinas essenciais vol. 4. São Paulo: RT, 2014, p. 910. Publicado originalmente em *Revista dos Tribunais* 399/45, jan. 1969.

⁹ Em sentido contrário, defendendo no PIS/Cofins uma sistemática de não cumulatividade idêntica à do ICMS e do IPI, cf. TEDESCO, Paulo Camargo; SANTOS, Bruno Maciel dos. *A não-cumulatividade da Cofins e da contribuição ao PIS*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo Pereira (org.). *Direito tributário: impostos municipais e contribuições*. 2. ed. Coleção doutrinas essenciais vol. 5. São Paulo: RT, 2014, p. 979.

¹⁰ Cf. Cf. STF, RE n. 574.706/PR, Rel. Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, j. 15.03.2017, *DJe* 02.10.2017 (nota 04), p. 17 (Cármen Lúcia), p. 84 (Luiz Fux), p. 107 (Marco Aurélio) e p. 133/134 (Gilmar Mendes).

¹¹ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 666-667.

¹² Cf. ÁVILA, Humberto. O ICMS na base do PIS e da Cofins: incompetência, iniquidade e desigualdade. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 195. São Paulo: Dialética, dez. 2011, p. 69/71; PETRY, Rodrigo Caramori. Faturamento, receita e meros ingressos: a exclusão do ICMS e o IPI

Essa ideia fundamenta-se na clássica noção trazida por Aliomar Baleeiro que diferencia “entradas” de “receitas”, no sentido de que somente esta ingressa no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, ou seja, corresponde à riqueza que vem crescer o patrimônio, como elemento novo e positivo¹³.

O presente tópico visa trazer ao debate a necessidade de estorno do valor do ICMS constante dos créditos da não cumulatividade de PIS/Cofins.

A decisão do Supremo Tribunal Federal não analisou os efeitos da controvérsia em relação aos créditos na não cumulatividade do PIS e da Cofins (arts. 3º das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003), no sentido de ser necessário – ou não – proceder à exclusão do ICMS do respectivo valor.

O fato de o Supremo Tribunal Federal não ter apreciado a questão submetida à Repercussão Geral sob o prisma dos efeitos da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins em relação aos créditos dessas contribuições não leva à impossibilidade de discussão nas instâncias administrativas e judiciais por parte da Fazenda Nacional.

Na verdade, a omissão do julgado quanto a esse ponto – o qual sequer foi objeto dos Embargos de Declaração opostos pela União no citado RE – não corresponde a uma negativa geral para tratar da matéria, tampouco representaria descumprimento da tese firmada no Tema n. 69.

A adoção de posicionamento institucional favorável à Fazenda Nacional diante da lacuna deixada pelo precedente do Supremo Tribunal Federal pode ser objeto de novas discussões administrativas e judiciais, cuja questão de fundo, na verdade, será distinta da apreciada no citado RE n. 574.706/PR. Seria possível admitir, nessa hipótese, nova apreciação do tema pelos Tribunais Superiores, com fulcro na técnica do *distinguish*, prevista no art. 1.037, §§ 9º a 13, do CPC/2015, visto que essa questão não resta coberta por coisa julgada material decorrente do precedente acima indicado.

O que se pretende defender é a necessidade de neutralizar os efeitos do ICMS nos créditos de PIS e de Cofins da não cumulatividade, de forma que o contribuinte não seja beneficiado com a devolução e/ou o desconto de valores a maior.

da base de cálculo das contribuições Cofins e PIS/Pasep. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 151. São Paulo: Dialética, abr. 2008, p. 90-104; COUTO, Márcio Lobianco Cruz. A exclusão do ICMS da base de cálculo da Cofins. *Revista de Direito Empresarial* n. 6. Curitiba, jul./dez. 2006, p. 273-283; CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Exclusão do ICMS da base de cálculo de tributos federais. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 145. São Paulo: Dialética, out. 2007, p. 7-22; e SEHN, Solon. *Regra-matriz da Cofins incidente sobre a receita bruta*. Dissertação de Mestrado apresentado à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP. São Paulo, 2005, p. 183.

¹³ Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 147.

A neutralização dos efeitos do ICMS nos créditos de PIS e de Cofins da não cumulatividade configura decorrência lógica da decisão do STF: se o ICMS não pode ser considerado receita do contribuinte (premissa do Tema n. 69), tampouco pode ser tratado como valor integrante do custo das mercadorias utilizadas como insumo no processo produtivo. Em outras palavras, se o contribuinte *não fatura* ICMS, não pode ter o ICMS como *custo* de sua atividade econômica.

Outro fundamento decorre da lógica de creditamento da não cumulatividade do PIS/Cofins, segundo a qual, anteriormente à superveniência do julgado, o ICMS compunha o valor do custo da mercadoria utilizada como insumo para fins de creditamento em razão de na etapa anterior *ter havido* a tributação dessa quantia pelo PIS/Cofins¹⁴.

Essa conclusão, contudo, *não mais subsiste* diante da lógica do entendimento do STF no Tema n. 69, de forma que, sobre a parcela que representa o ICMS incidente sobre a etapa anterior, não há mais a incidência do PIS/Cofins, sendo inviável, portanto, o creditamento em relação a essa grandeza.

Um outro argumento deriva da necessidade de manutenção do equilíbrio do regime da não cumulatividade das contribuições.

Em outras palavras, não há a possibilidade de pensar na hipótese de incidência do PIS e da Cofins não cumulativos (art. 2º das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003) sem levar em consideração o regime de apuração de créditos a descontar (art. 3º das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003).

Nesse sentido, destaca-se passagem do voto do Ministro Mauro Campbell Marques, no REsp n. 1.144.469/PR, submetido à sistemática dos recursos repetitivos e que reputou válida a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições do PIS e da Cofins, que restou superado pelo precedente do Supremo Tribunal Federal:

“Acaso se entenda pela retirada do valor a ser pago a título de ISSQN ou ICMS da base de cálculo das contribuições ao PIS/Pasep e Cofins, a consequência lógica é também a sua retirada da base de cálculo dos créditos de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, sob pena de desarmonizar o sistema, afetando sua isonomia. Isto porque o pressuposto dessa retirada é que o ISSQN e o ICMS não integram o valor do serviço ou do bem, como defende o Relator Min. Napoleão. Sendo assim, se não integram o valor do serviço ou do bem para ser tributado pelas contribuições ao PIS/Pasep e Cofins, também não integram o valor do serviço ou do bem para gerar crédito das referidas contribuições. Veja-se, que os arts. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003 permitem o creditamento dos preços dos bens e serviços utilizados como insumos e não o creditamento dos tributos, a saber: [...]

¹⁴ Cf. SC Cosit n. 152/2017. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81015&visao=anotado>. Acesso em: 25 jul. 2023.

Faço essa observação apenas para registrar que no presente julgamento é preciso não descuidar da noção de Sistema Tributário. *Com efeito, o impacto econômico de uma determinada razão de decidir, como fundamento determinante em um recurso representativo da controvérsia, pode extrapolar o caso dos autos para atingir também matérias ali não analisadas.*

[...]

Já em relação ao ICMS, a decisão isolada pela negativa de inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições ao PIS/Pasep e Cofins irá gerar um aumento da carga tributária sobre as empresas que fazem grande uso da aquisição de bens como insumo e têm como atividade principal a prestação de serviços, *já que seus créditos de PIS/Pasep e Cofins sofrerão significativa redução, pois o ICMS não será componente do preço do insumo. Desse modo, o destino desses tributos está atrelado um ao outro.*” (Destacou-se)

Essa conclusão decorre da noção de *faturamento* admitida há anos pelo Supremo Tribunal Federal, segundo a qual este é composto pelo resultado da venda de mercadorias e da prestação de serviços¹⁵. Veja-se que a Corte nunca afirmou que o faturamento é composto pelo resultado da venda de mercadorias e da prestação de serviço *mais* o valor do ICMS ($F = M + S + ICMS$). É justamente o contrário: faturamento é o valor da venda de mercadoria subtraída do ICMS mais o resultado da prestação de serviços ($F = [M - ICMS] + S$), sendo que a exclusão do ICMS incide *exclusivamente* em relação ao valor das mercadorias vendidas.

O que se denota da adoção da tese contrária é que ao final se apure o valor da mercadoria de formas *distintas* na entrada e na saída, o que, evidentemente, gera claro desequilíbrio agudo do sistema de apuração das contribuições.

Em outras palavras os defensores da tese contrária implicitamente propõem que sejam utilizados *conceitos distintos* para o termo *mercadoria*: (i) para a incidência das contribuições, *sem* a presença do ICMS destacado nas notas fiscais de saída, nos termos do Tema n. 69; e (ii) para a apuração de créditos da não cumulatividade, *com* a presença do ICMS destacado nas NFs de entrada.

Salvo melhor juízo, a consistência sistêmica das leis da não cumulatividade das contribuições passa pela inescapável aplicação de um *mesmo conceito de mercadoria* para fins de incidência (art. 12 do DL n. 1.598/1977 c/c arts. 1º e 2º das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003) e de creditamento (art. 3º das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003). Não há critério hermenêutico razoável que permita a adoção de diferentes entendimentos sobre o “valor de uma mesma mercadoria” ao se interpretar os três primeiros artigos das leis da não cumulatividade, incontornavelmente vinculados e que formam o núcleo da apuração não cumulativa do PIS e da Cofins.

¹⁵ Cf. STF, RE n. 346.084, Rel. Min. Ilmar Galvão, Rel. p/ Acórdão Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, j. 09.11.2005, DJ 01.09.2006. Acesso em: 15 jul. 2023; e STF, ED no RE n. 390.477, Rel. Min. Cármen Lúcia, Primeira Turma, j. 22.02.2011, DJe 24.03.2011. Acesso em: 15 jul. 2023.

A exclusão defendida encontra respaldo nos arts. 3º, § 2º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, o qual determina que o valor de aquisição de bens e serviços, *não sujeitos ao pagamento das contribuições*, não dá direito ao crédito, o que leva à conclusão de que sobre a parcela do ICMS em referência não há possibilidade de creditamento.

Ademais, mostra-se um equívoco *ainda* admitir o ICMS como integrante do custo de aquisição¹⁶, à similitude do que se dá com o IPI *não recuperável* e com outras despesas como, por exemplo, o frete¹⁷.

O ICMS, na maior parte dos casos, especialmente aqueles que envolvem empresas que se prestam à venda de mercadorias, é um *tributo recuperável* na escrita fiscal do contribuinte. Por expressa disposição normativa (art. 301, § 3º, do Decreto n. 9.580/2018, e art. 13 do DL n. 1.598/1977), o valor do tributo *não integra* o respectivo custo de aquisição.

As hipóteses de ICMS não recuperável são *restritas*, a exemplo de uma empresa tipicamente prestadora de serviço, *não contribuinte* do imposto estadual. Nesses casos, o ICMS *integrará* o valor do custo da mercadoria. Não se mostra viável, tal como defendido¹⁸, estender à generalidade dos casos uma exceção específica, em contrariedade à expressa prescrição normativa que trata do assunto.

No âmbito do Tribunal Regional Federal da 3ª Região foi possível observar em algumas decisões a adoção desse posicionamento, as quais, a despeito de não realizar uma análise aprofundada sobre o tema, admitiram o estorno dos valores de ICMS integrante dos insumos que geraram crédito para fins de desconto das contribuições do PIS e da Cofins na sistemática da não cumulatividade, sob o argumento de que para os créditos “a solução é a mesma a ser aplicada ao débito das referidas exações”¹⁹. Mas, destaque-se, tais julgados foram isolados e não prevaleceram no âmbito da Corte²⁰.

¹⁶ Cf. CANALE, Fabrício Andre. A exclusão do ICMS da base de PIS e Cofins em relação aos créditos. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-ago-16/fabricio-canale-exclusao-icms-base-pis-cofins>. Acesso em: 20 ago. 2021.

¹⁷ Cf. ALBUQUERQUE, Anderson. O novo entendimento da Receita Federal para a “tese do século”. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-ago-22/albuquerque-entendimento-receita-tese-seculo>. Acesso em: 23 ago. 2021.

¹⁸ Cf. ALBUQUERQUE, Anderson. O novo entendimento da Receita Federal para a “tese do século”. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-ago-22/albuquerque-entendimento-receita-tese-seculo>. Acesso em: 23 ago. 2021.

¹⁹ Cf. TRF3, Ap n. 0003277-76.2007.4.03.6105, Rel. Des. Federal Mônica Nobre, Quarta Turma, j. 01.08.2018, *e-DJF3* 23.08.2018; TRF3 Ap n. 0010130-33.2009.4.03.6105, Rel. Des. Federal Mônica Nobre, Quarta Turma, j. 06.06.2018, *e-DJF3* 27.06.2018; TRF3, Ap n. 0002938-20.2007.4.03.6105, Rel. Des. Federal Antônio Cedenho, Terceira Turma, j. 24.01.2018, *e-DJF3* 31.01.2018; e TRF3, AI n. 5027339-57.2019.4.03.0000, Rel. Des. Federal Carlos Muta, Terceira Turma, j. 08.05.2020, Intimação via sistema 11.05.2020. Acesso em: 15 jul. 2023.

²⁰ Cf., por todos, TRF3, Apl/Reex n. 5000412-65.2017.4.03.6130, Rel. Des. Federal Antonio Cedenho, Terceira Turma, j. 16.09.2021, Intimação via sistema 20.09.2021. Acesso em: 15 jul. 2023.

O entendimento defendido, ao que tudo indica, encontra-se espelhado na redação do art. 171, parágrafo único, I, da IN RFB n. 2.121/2022 (anteriormente, havia previsão similar no art. 167 da IN RFB n. 1.911/2019), dispositivo que, ao tratar dos créditos básicos do PIS e da Cofins não cumulativos, estabeleceu que na “aquisição de insumos, bens para revenda ou bens destinados ao ativo imobilizado” integram o valor do crédito “o seguro e o frete pagos na aquisição, quando suportados pelo comprador”.

No antigo tratamento infralegal da matéria, especialmente no art. 8º, I, § 3º, II, da IN SRF n. 404/2004, havia a expressa menção à possibilidade de desconto de créditos da não cumulatividade em relação ao ICMS embutido no valor dos bens adquiridos para revenda e nos bens e serviços utilizados como insumos.

Em que pese a existência de críticas de parcela da doutrina²¹ e daqueles que entendam que seria necessária mudança legislativa para que a tomada de créditos relativamente ao ICMS fosse vedada²², a legitimidade do entendimento defendido e da alteração promovida pelo ato infralegal sustenta-se em virtude de não se estar diante de inovação do ordenamento jurídico, mas, apenas, de adequação da sistemática de apuração de créditos da não cumulatividade, mediante interpretação, *a partir* da realidade trazida pela exclusão do ICMS da apuração das contribuições, com esteio no art. 3º, incisos, e § 2º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003.

Note-se que não há juízo de inconstitucionalidade a ser feito pela Administração Pública – vedado pelo próprio princípio da legalidade, constante do art. 37, *caput*, da CF/1988 –, mas simples adequação ao sistema da não cumulatividade do PIS e da Cofins.

Esse entendimento também tem fundamento na neutralidade que se almeja pela técnica da não cumulatividade²³, de forma que o valor de tributo que grave a última operação represente efetivamente a carga global incidente sobre as diferentes etapas, que é transferida ao consumidor²⁴ e, também, que seja a carga devida ao Estado ao longo do ciclo econômico.

Assim, a neutralidade na incidência do ICMS como meio de oneração da cadeia produtiva deve ser observada da mesma forma quando examinada sob o

²¹ Cf. NASRALLAH, Amal. A alteração do método de apuração do crédito de PIS e COFINS pela IN 1911. Disponível em: <https://tributarionosbastidores.com.br/2019/10/a-alteracao-do-metodo-de-apuracao-do-credito-de-pis-e-cofins-pela-in-1911/>. Acesso em: 17 maio 2020.

²² Cf. SANTIAGO, Igor Mauler. Cálculo de créditos e devoluções: dúvidas do julgamento sobre ICMS no PIS/Cofins. Disponível em: <https://mauleradvogados.com.br/atualidades-calculo-de-creditos-e-devolucoes-duvidas-do-julgamento-sobre-icms-no-pis-cofins>. Acesso em: 22 ago. 2021.

²³ Cf. DERZI, Misabel. Não-cumulatividade, neutralidade, PIS e Cofins e a Emenda Constitucional n. 42/2003. *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. vol. 8, p. 346.

²⁴ Cf. SOUZA, Hamilton Dias de. Princípio da não-cumulatividade e crédito de ICMS de bens do ativo fixo. *6º Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário*. São Paulo: IOB, nov. 1997, p. 149.

aspecto da desoneração desse tributo da base de cálculo das contribuições federais.

Por fim, importa destacar que no ano de 2023 foram editadas a Medida Provisória n. 1.159/2023 e a Lei n. 14.592/2023, que expressamente excluíram da apuração dos créditos das contribuições o valor “do ICMS que tenha incidido sobre a operação de aquisição” (arts. 1º e 2º da MP n. 1.159/2023, e arts. 6º e 7º da Lei n. 14.592/2023)²⁵.

4. O Parecer Cosit n. 10/2021 e o Parecer PGFN SEI n. 14.483/2021/ME: acertos e equívocos de tempos recentes

Em que pese a questão dos efeitos do RE n. 574.576/PR em relação à apuração dos créditos do PIS/Cofins não cumulativo já ser de conhecimento público e acadêmico desde o ano de 2018²⁶, a Receita Federal do Brasil emitiu pronunciamento sobre o tema apenas em 1º de julho de 2021, por intermédio do Parecer Cosit n. 10²⁷.

Na oportunidade, defendeu-se a exclusão do valor do ICMS da apuração dos créditos do PIS e da Cofins não cumulativos, ao argumento de que a respectiva manutenção, além do desequilíbrio sistêmico, violaria o princípio da razoabilidade²⁸. Ato contínuo, submeteu-se a questão à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, para eventual ratificação do entendimento²⁹.

Aludido Parecer da Cosit acertou nas conclusões, mas, com o devido respeito, equivocou-se na definição de prioridade dos argumentos determinantes utilizados para defesa do posicionamento fazendário: a argumentação poderia ter deixado de invocar o princípio da razoabilidade, apresentado de maneira abstrata, e ter tratado de questões mais dogmáticas, como, por exemplo, a interpretação das regras que tratam da não cumulatividade das contribuições de modo mais detalhado.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por intermédio de sua Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional, divulgou o Parecer SEI n. 14.483/2021/ME³⁰, oportunidade em que analisou as principais questões

²⁵ O exame da constitucionalidade formal e material dos dispositivos em questão ficará reservado ao tópico 5, *infra*.

²⁶ Cf. IBDT, Mesa de debates, de 01 de novembro de 2018. Disponível em: http://ibdt.org.br/site/wp-content/uploads/2018/12/Integra_01112018.pdf. Acesso em: 22.08.2021.

²⁷ Cf. Parecer Cosit n. 10/2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/cosit-10-rf.pdf>. Acesso em: 25 jul. 2023.

²⁸ Parecer Cosit n. 10/2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/cosit-10-rf.pdf>. Acesso em: 25 jul. 2023, p. 06 e 08.

²⁹ Parecer Cosit n. 10/2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/cosit-10-rf.pdf>. Acesso em: 25 jul. 2023, p. 09.

³⁰ Cf. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, Parecer SEI n. 14.483/2021/ME. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/documentos-portaria-502/parecer-sei-14483-2021.pdf>. Acesso em: 15 jul. 2023.

referentes ao julgamento dos Embargos de Declaração do RE n. 574.709/PR, inclusive a tratada no presente trabalho.

Como conclusão, relativamente à exclusão do ICMS da apuração dos créditos da não cumulatividade do PIS e da Cofins, entendeu que “não é possível, com base apenas no conteúdo do acórdão, proceder ao recálculo dos créditos apurados nas operações de entrada, porque a questão não foi, nem poderia ter sido, discutida nos autos”³¹.

Em seu item II.1³², o Parecer busca fazer esclarecimentos a respeito da sistemática da não cumulatividade discutida no julgamento do RE n. 574.706/PR, ocasião em que reproduziu as conclusões exaradas pela Coordenação-Geral de Assuntos Tributários da PGFN no Parecer SEI n. 12.976/2021/ME³³, documento que, por sua vez, examinou as considerações feitas pela Receita Federal do Brasil no Parecer Cosit n. 10/2021³⁴.

Aludido Parecer concluiu³⁵ que:

- A “exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, tal como definida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Tema n. 69, não autoriza a extensão à apuração dos créditos dessas contribuições”;
- Há “inexistência de lastro legal para fins de exclusão do ICMS na apuração dos créditos”; e
- “A tese contrária, notadamente em âmbito judicial, ainda que sob a alegada justificativa de se conferir maior neutralidade e razoabilidade ao sistema, não apresenta sustentação no modelo de creditamento de PIS e Cofins, definido pelo artigo 195, § 12 da Constituição de 1988 e pelos arts. 2º e 3º das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2004”.

O Parecer SEI n. 14.483/2021/ME foi aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional e representou a manifestação explicativa de que trata o art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n. 01/2014, de forma que suas conclusões *vinculam* a Administração Tributária em todos os seus procedimentos, nos moldes do art. 19, *caput*, e inciso VI, *a, c/c* art. 19-A, III, e § 1º da Lei n. 10.522/2002.

³¹ Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, Parecer SEI n. 14.483/2021/ME. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/documentos-portaria-502/parecer-sei-14483-2021.pdf>. Acesso em: 15 jul. 2023, p. 15.

³² Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, Parecer SEI n. 14.483/2021/ME. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/documentos-portaria-502/parecer-sei-14483-2021.pdf>. Acesso em: 15 jul. 2023, p. 03/05.

³³ Parecer não divulgado ao público, mas citado expressamente, inclusive com transcrição de trechos, no Parecer SEI n. 14.483/2021/ME, item 15.

³⁴ Parecer não divulgado ao público, mas citado expressamente, inclusive com transcrição de trechos, no Parecer SEI n. 14.483/2021/ME, item 15.

³⁵ Parecer não divulgado ao público, mas citado expressamente, inclusive com transcrição de trechos, no Parecer SEI n. 14.483/2021/ME, item 15.

Como consta no item 16 do Parecer, as decisões do Supremo Tribunal Federal no Tema n. 69 “não abordaram a sistemática de creditamento do PIS e da Cofins cobrados no regime não cumulativo, e nem poderiam tê-lo feito, uma vez que a matéria não foi discutida no feito de origem”. É ausente de dúvidas, portanto, que o tema da exclusão do ICMS da apuração dos créditos da não cumulatividade do PIS/Cofins *não foi* objeto do julgamento do Tema n. 69 pelo Supremo Tribunal Federal.

Na verdade, com o devido respeito, os fundamentos legais invocados no Parecer para vincular a Administração Tributária *exclusivamente quanto ao tema debatido* não poderiam ser aplicados, em virtude de seus pressupostos não estarem presentes para esse fim. Em outras palavras, como não houve manifestação do Supremo Tribunal Federal em sede de repercussão geral ou recurso repetitivo sobre a matéria, não seria possível, em tese, a vinculação pretendida.

Também não se vislumbra a hipótese de vinculação com fundamento no art. 19, § 9º, da Lei n. 10.522/2002, segundo a qual esses efeitos poderão estender-se a *tema não abrangido* pelo julgado do Supremo Tribunal Federal, desde que a ele sejam aplicados os *fundamentos determinantes* do julgamento paradigma e que *ine-ista* outro fundamento relevante que justifique a discussão dessa outra tese³⁶.

Com o devido respeito às conclusões do citado Parecer, o item 3, *supra*, demonstrou justamente o contrário, motivo pelo qual a neutralização do ICMS na apuração dos créditos da não cumulatividade das contribuições seria viável.

Isso porque seria consequência da alteração da compreensão sobre o PIS e a Cofins promovida pelo Supremo Tribunal Federal, que autorizaria a utilização da inteligência do julgado para fins de (re)exame do regime não cumulativo de apuração dos créditos, especialmente no que tange à conclusão de que o ICMS não corresponde a faturamento – e, conseqüentemente, não poderia corresponder a custo das mercadorias utilizadas como insumo no processo produtivo.

Também haveria respaldo legal para a neutralização dos efeitos do ICMS nos créditos da não cumulatividade do PIS/Cofins, a partir da interpretação das regras que regem tal sistemática, em especial o art. 3º, § 2º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, segundo os quais não dão direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, em relação ao valor do tributo estadual.

Em igual sentido, o próprio modelo de não cumulatividade do PIS/Cofins justificaria referida exclusão, especialmente pela interpretação uniforme do termo “mercadoria” para fins de incidência (art. 12 do DL n. 1.598/1977 *c/c* arts. 1º

³⁶ “Art. 19. [...] § 9º A dispensa de que tratam os incisos V e VI do *caput* deste artigo poderá ser estendida a tema não abrangido pelo julgado, quando a ele forem aplicáveis os fundamentos determinantes extraídos do julgamento paradigma ou da jurisprudência consolidada, desde que in-ista outro fundamento relevante que justifique a impugnação em juízo.”

e 2º das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003) e de creditamento (art. 3º das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003), em ambos, portanto, sem o valor do ICMS na respectiva composição.

Em resumo, a discussão sobre a vinculação do Parecer SEI n. 14.483/2021/ME, na parte que tratou do tema objeto deste trabalho, mostrou-se, com a devida vênia, equivocada, pois representou posicionamento *prematureo* contrário à tese fazendária, especialmente diante da existência de fundamentos jurídicos *razoáveis* para a discussão administrativa e judicial de tese favorável à Administração Tributária.

A questão de adotar-se um entendimento vinculante de forma prematura também tem seus problemas no âmbito da Receita Federal do Brasil. No ano de 2017, a Cosit emitiu a Solução de Consulta n. 496/2017, por meio da qual definiu, de forma vinculante³⁷, que há possibilidade de creditamento em relação a bens utilizados como insumo que tenham sido objeto de cobrança concentrada ou monofásica na etapa anterior da cadeia econômica. O Superior Tribunal de Justiça, em 2021, firmou posicionamento em sentido manifestamente contrário, em sede de Embargos de Divergência, pela Primeira Seção³⁸, e, posteriormente, em sede de recurso representativo de controvérsia³⁹. Até o momento não se tem notícias da revogação da citada Solução de Consulta ou mesmo de reanálise no âmbito administrativo do tema à luz do entendimento do Superior Tribunal de Justiça.

Essas divergências apontadas indicam a necessidade de debater-se administrativamente, especialmente no âmbito das decisões vinculantes, uma maior abertura para participação dos agentes que sofrerão os influxos desta, sejam esses agentes particulares ou mesmo integrantes do Estado, das diferentes projeções da Administração Tributária, de forma que os argumentos apresentados pelos interessados sejam efetivamente apreciados pelas instâncias decisórias.

Além disso, como complemento à proposta de pluralização dos debates, é desejável que se estabeleça a prática de o administrador motivar e explicitar as consequências e os efeitos práticos da decisão adotada, à similitude do que prevê o art. 20 da LINDB⁴⁰. Dessa forma, busca-se que as consequências concretas da

³⁷ Cf. Art. 8º da IN RFB n. 1.396/2013: “Na solução da consulta serão observados os atos normativos, as Soluções de Consulta e de Divergência sobre a matéria consultada proferidas pela Cosit, bem como as Soluções de Consulta Interna da Cosit e os demais atos e decisões a que a legislação atribua efeito vinculante.”

³⁸ Cf. STJ, EREsp n. 1.768.224/RS, Rel. Min. Gurgel de Faria, Primeira Seção, j. em 14.04.2021, *DJe* 12.05.2021. Acesso em: 15 jul. 2023.

³⁹ Cf. Tema Repetitivo n. 1.093 (STJ, REsp n. 1.894.741/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, j. 27.04.2022, *DJe* 05.05.2022). Acesso em: 15 jul. 2023.

⁴⁰ “Art. 20. Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão. Parágrafo único. A motivação demonstrará a necessidade e a adequação da medida imposta ou da invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, inclusive em face das possíveis alternativas.”

decisão sejam hierarquizadas de acordo com as alternativas concretas, de modo que a edição do ato se baseie no saldo das consequências positivas e negativas, “ponderando as diferenças entre os grupos sociais sobre os quais as consequências incidem e considerando mais grave a imposição de perdas do que a não obtenção de ganhos”⁴¹.

Por exemplo, uma das consequências decorrentes da manutenção do entendimento contrário à tese defendida é o “duplo ganho” do contribuinte, já que haverá a redução da base de cálculo para fins de apuração do PIS/Cofins, mediante exclusão do ICMS “na saída”, ao mesmo tempo em que, pela manutenção do ICMS na apuração dos créditos, o valor a ser ressarcido, compensado ou descontado será maior do que o efetivamente pago⁴².

Além disso, esse entendimento respalda a apuração de saldo credor pelo contribuinte em operações “neutras”. Noutros termos, no caso de o valor da aquisição de uma determinada mercadoria ser igual ao da respectiva venda, haverá a manutenção do crédito relativo ao ICMS “na entrada”, mesmo sem ter havido valor agregado algum na operação.

Essa circunstância não consubstancia o espírito da sistemática da não cumulatividade, não é justificável e ainda pode fomentar o abuso de práticas indevidas, como a realização de operações fictícias com o único propósito da geração de créditos de PIS/Cofins, por exemplo, por meio da circulação de mercadorias entre empresas “noteiras”, sem qualquer tipo de lucro.

Ao que tudo indica, contudo, essa divergência de entendimento entre a Receita Federal do Brasil e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional restou superada, diante da inequívoca opção do legislador em proceder ao estorno dos valores do ICMS da apuração do crédito do PIS e da Cofins dentro da sistemática da não cumulatividade (arts. 1º e 2º da MP n. 1.159/2023, e arts. 6º e 7º da Lei n. 14.592/2023), razão pela qual o presente tópico apresentou um retrato histórico do tratamento recente do tema no âmbito administrativo.

5. A Medida Provisória n. 1.159/2023 e a Lei n. 14.592/2023: exame de constitucionalidade formal e material

No ano de 2023 foram editadas a Medida Provisória n. 1.159/2023 e a Lei n. 14.592/2023, que expressamente excluíram da apuração dos créditos das contribuições o valor “do ICMS que tenha incidido sobre a operação de aquisição” (arts. 1º e 2º da MP n. 1.159/2023, e arts. 6º e 7º da Lei n. 14.592/2023).

⁴¹ Cf. VITORELLI, Edilson. A Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro e a ampliação dos parâmetros de controle dos atos administrativos discricionários: o direito na era do consequencialismo. *Revista de Direito Administrativo* n. 279(2), 2020, p. 108.

⁴² Cf. Cf. SANTIAGO, Igor Mauler. Cálculo de créditos e devoluções: dúvidas do julgamento sobre ICMS no PIS/Cofins. Disponível em: <https://mauleradvogados.com.br/atualidades-calculo-de-creditos-e-devolucoes-duvidas-do-julgamento-sobre-icms-no-pis-cofins>. Acesso em: 22 ago. 2021.

A MP n. 1.159/2023 foi publicada em 12 de janeiro de 2023, prorrogada em 30 de março de 2023⁴³ e teve sua vigência expirada em 1º de junho de 2023⁴⁴. Visou à alteração do art. 3º das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, para introduzir a vedação ao creditamento do valor do ICMS incidente na aquisição de insumos.

Por sua vez, a MP n. 1.147/2022, editada em 20 de dezembro de 2022 e convertida na Lei n. 14.592/2023, teve como finalidade a redução de alíquotas de PIS/Cofins, CSLL e IRPJ de alguns setores econômicos no âmbito do Perse – Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos, previsto na Lei n. 14.148/2021 (art. 1º), e a redução a zero por cento das alíquotas de PIS/Cofins incidente sobre as receitas decorrentes de transporte aéreo regular de passageiro, a partir de 1º de janeiro de 2023, até 31 de dezembro de 2026 (art. 2º).

A Medida Provisória foi diretamente submetida à apreciação do plenário das Casas, com fundamento no art. 2º, parágrafo único, do Ato Conjunto das Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal n. 01/2020⁴⁵, ocasião em que o relator da proposta na Comissão Mista acrescentou diferentes dispositivos sobre temas atinentes ao Direito Tributário, o que resultou no Projeto de Conversão em Lei n. 09/2023.

Esse Projeto de Conversão em Lei n. 09/2023 deu origem à edição da Lei n. 14.592/2023 e visou à ampliação dos setores econômicos abrangidos pelo Perse (art. 1º), redução de alíquotas de PIS/Cofins e de PIS/Cofins-Importação para o setor petrolífero (arts. 4º e 5º), à vedação ao creditamento do ICMS incidente sobre a operação de aquisição na sistemática não cumulativa do PIS/Cofins (arts. 6º e 7º), à reabertura do prazo para adesão ao Programa Especial de Regularização Tributária para as Santas Casas, hospitais e entidades beneficentes que atuam na área da saúde (art. 8º) *etc.*⁴⁶

Em outras palavras, a regra constante da MP n. 1.159/2023 foi incluída e aprovada pela Lei n. 14.592/2023, como resultado da redação proposta pelo rela-

⁴³ Cf. Ato do Presidente da Mesa do Congresso Nacional n. 23, de 2023. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/diarios/ver/112438?sequencia=44>. Acesso em: 17 jul. 2023.

⁴⁴ Cf. <https://www.congressonacional.leg.br/materias/medidas-provisorias/-/mpv/155689>. Acesso em: 17 jul. 2023.

⁴⁵ “Art. 2º No primeiro dia útil seguinte à publicação, no *Diário Oficial da União*, de medida provisória, de que trata o art. 1º, a Presidência da Mesa do Congresso Nacional fará publicar e distribuir os respectivos avulsos eletrônicos.

Parágrafo único. Enquanto durar a Emergência em Saúde Pública de Importância Nacional e o estado de calamidade pública decorrente da covid-19 as medidas provisórias serão instruídas perante o Plenário da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, ficando excepcionalmente autorizada a emissão de parecer em substituição à Comissão Mista por parlamentar de cada uma das Casas designado na forma regimental.”

⁴⁶ Cf. https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2263760. Acesso em: 17 jul. 2023.

tor da Comissão Mista do Congresso Nacional, em parecer deflagrador da apreciação do texto do Projeto de Conversão n. 9/2023, nos termos do art. 62, § 9º, da CF/1988, e do art. 5º, § 4º, I, da Resolução do Congresso Nacional n. 01/2002⁴⁷.

Como consequência, a Lei n. 14.592/2023 foi aprovada no plenário da Câmara dos Deputados e do Senado, respectivamente, em 25 de abril de 2023 e 24 de maio de 2023, e entrou em vigor no dia 30 de maio de 2023⁴⁸, antes de expirada a vigência da MP n. 1.159/2023. Nessa oportunidade, o parlamento, inclusive, revogou e convalidou os efeitos dessa Medida Provisória no período compreendido entre 12 de janeiro de 2023 e 30 de maio de 2023 (arts. 13, III, e 14, II, da Lei).

Diante disso, questiona-se a possível ocorrência de inconstitucionalidade no processo de tramitação da Medida Provisória n. 1.147/2022 e de conversão na Lei n. 15.592/2023, tanto sob os aspectos formal e material.

Em relação à possível inconstitucionalidade formal, será examinado se seria possível sustentar a ocorrência de “contrabando legislativo”, pela introdução das emendas ao projeto de lei de conversão da Medida Provisória n. 1.147/2022, e se o expediente, ao final, configurou reedição de medida provisória que tenha sido rejeitada ou perdido sua vigência, dentro da mesma sessão legislativa (art. 62, § 10, da CF/1988).

O primeiro ponto consiste em verificar se a inclusão das disposições normativas diversas daquelas constantes da redação original da Medida Provisória n. 1.147/2022 seria vedada, configurando o que o Supremo Tribunal Federal denominou de “contrabando legislativo”⁴⁹, prática que afronta o princípio democrático, a separação entre os Poderes e a garantia do devido processo legislativo, em razão da ausência de pertinência temática entre a matéria veiculada na emenda parlamentar e o objeto da medida provisória submetida à conversão em lei⁵⁰.

No caso tratado pela ADI n. 5.127, a Medida Provisória n. 472/2009, convertida na Lei n. 12.249/2010, tratava de temas diversos de natureza fiscal, como a instituição de regimes especiais de incentivo para a indústria petrolífera, regime de incentivos tributários para a indústria aeronáutica brasileira, prorrogação de

⁴⁷ “Art. 5º [...]”

§ 4º Quanto ao mérito, a Comissão poderá emitir parecer pela aprovação total ou parcial ou alteração da Medida Provisória ou pela sua rejeição; e, ainda, pela aprovação ou rejeição de emenda a ela apresentada, devendo concluir, quando resolver por qualquer alteração de seu texto:

I – pela apresentação de projeto de lei de conversão relativo à matéria; e
[...].”

⁴⁸ Cf. <https://www.congressonacional.leg.br/materias/medidas-provisorias/-/mpv/155580>. Acesso em: 17 jul. 2023.

⁴⁹ STF, ADI n. 5.127, Rel. Min. Rosa Weber, Rel. p/ Acórdão Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, j. 15.10.2015, *DJe-094* divulg. 10.05.2016, public. 11.05.2016. Acesso em: 21 jul. 2023.

⁵⁰ STF, ADI n. 5.012, Rel. Min. Rosa Weber, Tribunal Pleno, j. 16.03.2017, *DJe-018* divulg. 31.01.2018, public. 01.02.2018. Acesso em: 21 jul. 2023.

benefícios fiscais *etc.* No projeto de conversão em lei, foi incluído o art. 76, que visava à regulamentação da profissão contábil, impondo a exigência de diploma de nível superior para o respectivo exercício.

Veja-se que no precedente julgado pelo STF a incompatibilidade entre a emenda parlamentar inserida no projeto de lei de conversão da medida provisória é inequívoca, relativa à matéria totalmente estranha ao tema geral tratado. No caso da Medida Provisória n. 1.147/2022, as emendas inseridas pelo parlamento, ainda que relativamente a outros temas, restringem-se à seara do Direito Tributário.

Admitir a impossibilidade de emenda pelo Poder Legislativo configuraria um engessamento e uma submissão deste ao Poder Executivo na definição das pautas apreciadas pelo Congresso Nacional, em afronta à separação dos poderes⁵¹. Além disso, o próprio regramento do rito de aprovação das Medidas Provisórias permite a apresentação de emendas pelos congressistas⁵², desde que observada a restrição no que toca à pertinência temática, ainda que ampla⁵³.

Com efeito, na tramitação do Projeto de Conversão n. 09/2023, na Câmara dos Deputados houve a apresentação de destaques para votação em separado⁵⁴ dos artigos que trataram do tema do presente texto, enquanto no Senado foram apresentadas emendas supressivas do texto em referência⁵⁵, tendo sido todos eles rejeitados pelo plenário de ambas as casas, o que levou a aprovação da Lei n. 14.592/2023.

Vale ressaltar que o Supremo Tribunal Federal recentemente tratou do tema relativo ao controle jurisdicional sobre disposições regimentares das Casas Legislativas. Em um primeiro caso, em sede de repercussão geral, no Tema n. 1.120, firmou o entendimento de que em razão do princípio da separação dos poderes, em não se configurando afronta direta ao processo legislativo constitucional, é defeso o controle jurisdicional em relação a normas regimentais do Poder Legis-

⁵¹ Cf. VALLE, Juliana. Medidas provisórias e usurpação da função legislativa. *Cadernos da Escola do Legislativo*. Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais, dezembro de 2007, p. 176.

⁵² Cf. STF, RE n. 217.194, Rel. Min. Maurício Corrêa, Segunda Turma, j. 17.04.2001, *DJ* 01.06.2001 *RTJ* vol. 177-02, p. 969. Na doutrina, cf. MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 910/911.

⁵³ Cf. STF, ADI n. 5.127, Rel. Min. Rosa Weber, Rel. p/ Acórdão Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, j. 15.10.2015, *DJe*-094 divulg. 10.05.2016, public. 11.05.2016. Acesso em: 21 jul. 2023.

⁵⁴ Cf. Destaques em plenário para votação em separado n. 18 e n. 19. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2263769&filename=DT-Q+18+%3D%3E+MPV+1147/2022 e https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2263778&filename=DTQ+19+%3D%3E+MPV+1147/2022. Acesso em: 23 jul. 2023.

⁵⁵ Cf. Emendas n. 51 e n. 74 Plen MPV 1147/2022. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9348813&ts=1689705823363&disposition=inline&ts=1689705823363> e <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9368710&ts=1689705823630&disposition=inline&ts=1689705823630>. Acesso em: 23 jul. 2023.

lativo, que ostentam natureza *interna corporis*⁵⁶. Posteriormente, atestou a constitucionalidade do art. 2º, parágrafo único, do Ato Conjunto das Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal n. 01/2020⁵⁷.

Outra questão pertinente seria avaliar se a aprovação da Lei n. 14.592/2023, na parte que toca ao presente estudo, representaria afronta ao art. 62, § 10, da CF/1988, segundo o qual é vedada na mesma sessão legislativa a reedição de medida provisória rejeitada ou que tenha perdido sua eficácia por decurso de prazo sem apreciação pelo Congresso Nacional.

Como já indicado acima, a aprovação da Lei n. 14.592/2023 ocorreu antes do encerramento da vigência da Medida Provisória n. 1.159/2023, de forma que a literalidade do texto constitucional, por si, permite concluir pela regularidade do expediente⁵⁸. Em outras palavras, não se tratou de reedição de medida provisória, mas de aprovação de projeto de conversão em lei decorrente de emendas do parlamento à medida provisória pendente de apreciação.

A inobservância da regra constitucional pelo chefe do Poder Executivo consistiria em violação ao princípio da separação dos poderes, já que com esse expediente passaria a reeditar medida provisória rejeitada ou não apreciada e a organizar a pauta dos trabalhos do Poder Legislativo⁵⁹, de modo que, ocorrida uma dessas hipóteses, a apreciação da mesma matéria pelo parlamento deve ser feita por meio de projeto de lei autônomo⁶⁰.

Vale destacar que o texto da lei expressamente revogou a medida provisória, ao mesmo tempo em que convalidou os efeitos por ela produzidos durante o período de 12 de janeiro de 2023 a 29 de maio de 2023, no que diz respeito à vedação ao creditamento do ICMS incidente sobre a operação de aquisição.

A possibilidade de revogação do texto de uma Medida Provisória é pacífica na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e pode ocorrer por intermédio

⁵⁶ Tese fixada no Tema n. 1.120: “em respeito ao princípio da separação dos poderes, previsto no art. 2º da Constituição Federal, quando não caracterizado o desrespeito às normas constitucionais pertinentes ao processo legislativo, é defeso ao Poder Judiciário exercer o controle jurisdicional em relação à interpretação do sentido e do alcance de normas meramente regimentais das Casas Legislativas, por se tratar de matéria *interna corporis*” (STF, RE n. 1.297.884, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, j. 14.06.2021, Repercussão Geral – Mérito *DJe*-155 public. 04.08.2021. Acesso em: 23 jul. 2023).

⁵⁷ STF, ADI n. 6.751, Rel. Min. Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, j. 08.09.2021, *DJe*-183 public. 15.09.2021. Acesso em: 23 jul. 2023.

⁵⁸ Com entendimento restritivo da vedação, cf. SILVA, José Afonso da. *Comentário contextual à Constituição*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 453 e AMARAL JÚNIOR, José Levi Mello do. *Medida provisória: teoria e prática; edição e conversão em lei*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 260-267.

⁵⁹ Cf. STF, ADI n. 3.964 MC, Rel. Min. Carlos Britto, Tribunal Pleno, j. 12.12.2007, *DJe*-065 public. 11.04.2008, *RTJ* vol. 204-03, p. 1129. Acesso em: 23 jul. 2023.

⁶⁰ Cf. STF, ADI n. 2.984 MC, Rel. Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, j. 04.09.2003, *RTJ* vol. 191-02, p. 488. Acesso em: 23 jul. 2023.

de uma lei ou de outra medida provisória⁶¹. Nesta hipótese, considerando a ausência de definitividade do texto revogatório, a eficácia da primeira medida provisória permanecerá suspensa até que ocorra a aprovação dessa segunda medida provisória, caso em que a revogação será definitiva, ou a sua rejeição, quando a primeira medida provisória voltará a produzir efeitos⁶².

No que diz respeito aos efeitos da convalidação promovida pelo Poder Legislativo, o Supremo Tribunal Federal entende que “cláusula de convalidação” dispensa a edição do Decreto Legislativo⁶³, para regulamentar os efeitos produzidos durante a vigência de medida provisória (art. 62, § 3º, da CF/1988)⁶⁴, fazendo as vezes deste⁶⁵.

No caso, a convalidação dos efeitos da Medida Provisória n. 1.159/2023 decorreu do texto original do projeto de lei de conversão, expressamente apreciado e aprovado pelo Congresso Nacional, que possui competência exclusiva para editá-lo (arts. 49 e 59, VI, da CF/1988), não sendo possível, portanto, imputar qualquer mácula na tramitação legislativa.

Em prosseguimento, no exame de possível inconstitucionalidade material, a análise será restrita a eventual vulneração da anterioridade nonagesimal (art. 195, § 6º, da CF/1988) e da compatibilidade da restrição ao creditamento trazida pela Lei n. 14.592/2023 em relação à sistemática da não cumulatividade das contribuições do PIS/Cofins (art. 195, § 12, da CF/1988).

A despeito de a disciplina do creditamento do PIS/Cofins na sistemática da não cumulatividade não representar redução ou diminuição *direta* de tributo, produz esse efeito de forma *indireta*, impactando, ao final, o montante a eventualmente ser despendido pelo contribuinte em determinada competência.

Em relação ao tema da majoração indireta de tributos, o Supremo Tribunal Federal tem se posicionado em tempos recentes pela necessidade de observância dos princípios da anterioridade tributária, seja a anual e/ou nonagesimal⁶⁶, em casos que envolveram revogação de isenção concedida por tempo indetermina-

⁶¹ STF, ADI n. 2.984 MC, Rel. Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, j. 04.09.2003, *RTJ* vol. 191-02, p. 488. Acesso em: 23 jul. 2023.

⁶² Cf. STF, ADI n. 5.717, Rel. Min. Rosa Weber, Tribunal Pleno, j. 27.03.2019, *DJe*-140, public. 28.06.2019 e STF, ADI n. 1.665 MC, Rel. Min. Moreira Alves, Tribunal Pleno, j. em 27.11.1997, *DJ* 08.05.1998, p. 02. Acesso em: 23 jul. 2023.

⁶³ Cf. AMARAL JÚNIOR, José Levi Mello do. *Medida provisória: teoria e prática; edição e conversão em lei*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 177 e 184.

⁶⁴ Cf., por todos, STF, RE n. 254.818, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, j. 08.11.2000, *RTJ* vol. 184-01, p. 301. Acesso em: 23 jul. 2023.

⁶⁵ Cf. STF, AI n. 857.374 AgR, Rel. Min. Marco Aurélio, Primeira Turma, j. 26.11.2013, *DJe*-250 public. 18.12.2013. Acesso em: 23 jul. 2023.

⁶⁶ Cf. STF, RE n. 1.214.919 AgR, Rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, j. 25.10.2019, *DJe*-259 public. 27.11.2019. Acesso em: 24 jul. 2023.

do⁶⁷, redução de percentual de crédito presumido no âmbito do Reintegra⁶⁸ e redução dos coeficientes de redução das alíquotas de PIS/Cofins na importação e comercialização de combustíveis, ainda que nos limites autorizados pela lei⁶⁹.

Visando evitar questionamentos judiciais sobre o tema, a própria Medida Provisória n. 1.159/2023 consignou que a vedação ao creditamento do valor do ICMS somente produziria efeitos “a partir do primeiro dia do quarto mês subsequente ao de sua publicação” (art. 3º, I, *a e b*), motivo pelo qual, diante da aprovação da Lei n. 14.592/2023, a questão que se coloca é se a anterioridade nonagesimal deve ser observada a partir do início da vigência da Medida Provisória n. 1.159/2023 (12 de janeiro de 2023) ou da aprovação da Lei (30 de maio de 2023).

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é firme no sentido de que na edição de medidas provisórias a anterioridade nonagesimal é contada a partir da sua primeira edição, independentemente de ter havido reedições sucessivas e/ou conversão em lei⁷⁰.

A Corte também enfrentou a situação distinta, em que a majoração de alíquota da contribuição para o PIS ocorreu somente no projeto de conversão em lei de determinada medida provisória, previsão que não constava do texto original. Nesse precedente, firmou-se o entendimento em sede de repercussão geral no sentido de que a anterioridade nonagesimal deve ter como termo inicial a publicação da lei de conversão, e não a edição da medida provisória⁷¹.

Contudo, a situação envolvendo a Medida Provisória n. 1.159/2023 e a Lei n. 14.592/2023 é distinta, já que não houve solução de continuidade na vigência da regra que veda o creditamento do ICMS incidente sobre a operação de aquisição,

⁶⁷ Cf. STF, RE n. 564.225 AgR, Rel. Min. Marco Aurélio, Primeira Turma, j. 02.09.2014, *DJe*-226 public. 18.11.2014. Acesso em: 24 jul. 2023.

⁶⁸ Cf. STF, RE n. 1.253.706 AgR, Rel. Min. Rosa Weber, Primeira Turma, j. 19.05.2020, *DJe*-155 public. 22.06.2020 e RE n. 1.091.378 AgR, Rel. Min. Edson Fachin, Segunda Turma, j. 31.08.2018, *DJe*-189 public. 11.09.2018. Acesso em: 24 jul. 2023.

⁶⁹ Tema da Repercussão Geral n. 1.247: “As modificações promovidas pelos Decretos 9.101/2017 e 9.112/2017, ao minorarem os coeficientes de redução das alíquotas da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a importação e comercialização de combustíveis, ainda que nos limites autorizados por lei, implicaram verdadeira majoração indireta da carga tributária e devem observar a regra da anterioridade nonagesimal, prevista no art. 195, § 6º, da Constituição Federal.” (STF, RE n. 1.390.517, Rel. Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, Repercussão Geral, j. 12.04.2023, *DJe*-078 public. 17.04.2023. Acesso em: 24 jul. 2023).

⁷⁰ Cf. STF, RE n. 232.896, Rel. Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, j. 02.08.1999, *DJ* 01.10.1999, p. 052. Acesso em: 24 jul. 2023.

⁷¹ Tema da Repercussão Geral n. 278: “I – A contribuição para o PIS está sujeita ao princípio da anterioridade nonagesimal previsto no art. 195, § 6º, da Constituição Federal; II – Nos casos em que a majoração de alíquota tenha sido estabelecida somente na conversão de medida provisória em lei, a contribuição apenas poderá ser exigida após noventa dias da publicação da lei de conversão.” (STF, RE n. 568.503, Rel. Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, Repercussão Geral, j. 12.02.2014 *DJe*-050 public. 14.03.2014. Acesso em: 24 jul. 2023)

em virtude da cláusula de convalidação expressamente inserida pelo Congresso Nacional na lei. Por esse motivo, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal⁷² respalda a tanto a validade da convalidação promovida quanto a observância da anterioridade a partir da publicação da Medida Provisória n. 1.159/2023.

Deve-se ressaltar que a finalidade da observância da anterioridade nonagesimal é evitar a surpresa do contribuinte com a majoração⁷³, ainda que indireta, de determinado tributo. No caso concreto, não há surpresa do contribuinte acerca da vedação ao creditamento, já que os destinatários da norma têm conhecimento da vedação desde a publicação da Medida Provisória n. 1.159/2023 (12 de janeiro de 2023), a qual observou a noventena antes de produzir seus efeitos.

Desse modo, quando da publicação da Lei n. 14.592/1993 (30 de maio de 2023), houve continuidade da proibição até então vigente, sem surpresa aos seus destinatários, motivo pelo qual se justifica o início da vigência da garantia constitucional a partir da publicação da MP n. 1.159/2023, sem necessidade de nova observância a partir da produção de efeitos da lei.

Também sob o aspecto de constitucionalidade material, conforme demonstrado no item 3, *supra*, a vedação ao creditamento dos valores de ICMS incidentes sobre a aquisição de insumos no âmbito da não cumulatividade do PIS/Cofins é compatível com essa modalidade de apuração das contribuições (art. 195, § 12, da CF/1988).

Em primeiro lugar, isso decorreria da alteração da compreensão sobre o PIS e a Cofins promovida pelo Supremo Tribunal Federal, que autorizaria a utilização da inteligência do julgado para fins de (re)exame do regime não cumulativo de apuração dos créditos, especialmente no que tange à conclusão de que o ICMS não corresponde a faturamento – e, conseqüentemente, não poderia corresponder a custo das mercadorias utilizadas como insumo no processo produtivo.

Igualmente, haveria respaldo legal para a neutralização dos efeitos do ICMS nos créditos da não cumulatividade do PIS/Cofins, a partir da interpretação das regras que regem tal sistemática, em especial o art. 3º, § 2º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, segundo os quais não dão direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, em relação ao valor do tributo estadual.

Com efeito, o próprio modelo de não cumulatividade do PIS/Cofins justificaria referida exclusão, especialmente pela interpretação uniforme do termo “mercadoria” para fins de incidência (art. 12 do DL n. 1.598/1977 c/c os arts. 1º e

⁷² Cf. STF, AI n. 810.740 AgR, Rel. Min. Dias Toffoli, Segunda Turma, j. 28.04.2015, *DJe*-110 public. 10.06.2015. Acesso em: 24 jul. 2023.

⁷³ Cf. ATALIBA, Geraldo. Segurança do direito, tributação e anterioridade. *RDT* 27-28. São Paulo, 1984, p. 68.

2º das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003) e de creditamento (art. 3º das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003), em ambos, portanto, sem o valor do ICMS na respectiva composição.

Com argumentos similares aos anteriormente tratados, o Parecer de Plenário à Medida Provisória n. 1.147/2022, pela Comissão Mista, assim justificou a inclusão dessa vedação no Projeto de Lei de Conversão n. 09/2023⁷⁴:

“A Medida Provisória n. 1.159, de 12 de janeiro de 2023, procurou adequar a legislação tributária à decisão do STF no âmbito do RE 574.706 com relação à exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, que possui repercussão geral e determinou que, em nenhuma hipótese, o ICMS poderá integrar a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Assim, o valor do ICMS destacado na Nota Fiscal, conforme decisão do Supremo, não integra o preço/valor do produto, visto que apenas transita no caixa das empresas para depois ser recolhido aos estados. Logo, na apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na forma prescrita nas Lei n. 10.637, de 2002, e na Lei n. 10.833, de 2003, deve ser efetuada também a exclusão do valor do ICMS destacado na Nota Fiscal de aquisição. Caso persista a inclusão do ICMS na base de cálculo dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, pode-se gerar acúmulo de créditos por parte dos contribuintes, causando esvaziamento na arrecadação das contribuições destinadas à Seguridade Social.

Em situação limite, considerando as margens de agregação na cadeia de produção e comercialização de determinado produto, é possível chegar-se a saldo líquido negativo das contribuições ao final da cadeia. Em outras palavras, a atividade econômica será subsidiada pela União com valores retirados da Seguridade Social.

Ocorre que, com a eventual perda de eficácia da já citada Medida Provisória n. 1.159, de 2023, a situação de assimetria permanecerá, isto é, o contribuinte terá o ICMS excluído da base de cálculo da Cofins e do PIS/Pasep a serem pagos, mas ao mesmo tempo o tributo estadual continuará a aumentar os créditos a que esses contribuintes terão direito.

A presente modificação busca, portanto, a justiça tributária, garantindo que o ICMS não integre a base de cálculo da Cofins e do PIS/Pasep na saída dos produtos, mas, da mesma forma, não infle os créditos apropriados por eles durante o desenrolar da cadeia produtiva”.

Finalmente, vale destacar que o Supremo Tribunal Federal firmou entendimento no sentido da autonomia do legislador infraconstitucional para disciplinar as hipóteses de creditamento no âmbito da não cumulatividade do PIS/Cofins,

⁷⁴ Cf. Parecer de Plenário à Medida Provisória n. 1.147/2022, pela Comissão Mista do Congresso Nacional, p. 15/16. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2263427. Acesso em: 20 jul. 2023.

estabelecendo vedações e critérios para a concessão de crédito dentro dessa sistemática⁷⁵.

Sobre o tema, a Corte reputou válidas as Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, no que concerne à impossibilidade de crédito em relação “ao valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento” do PIS ou da Cofins (art. 3º, § 2º, II), assim como indicou que o conceito de insumo para fins da não cumulatividade das contribuições não é retirado diretamente do texto constitucional, ficando a cargo do legislador tratar desse assunto⁷⁶, conclusões essas que podem ser aplicadas ao caso examinado, nos moldes propostos no item 3, *supra*.

Diante dessas considerações, verifica-se que a Lei n. 14.592/2023 não apresenta vícios de constitucionalidade, seja de índole formal ou material, razão pela qual a restrição ao creditamento, desde a edição da MP n. 1.159/2023, observada a anterioridade nonagesimal a partir da sua publicação, mostra-se legítima.

6. Conclusão

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE n. 574.706/PR e dos respectivos Embargos de Declaração (Tema n. 69, da Repercussão Geral), definiu que o ICMS destacado das notas fiscais deve ser excluído da base de cálculo das contribuições do PIS e da Cofins.

A decisão do Supremo Tribunal Federal não analisou os efeitos da exclusão do ICMS em relação aos créditos na não cumulatividade do PIS e da Cofins (arts. 3º das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003), no sentido de ser necessário – ou não – proceder à exclusão do ICMS do respectivo valor.

A neutralização dos efeitos do ICMS nos créditos de PIS e de Cofins da não cumulatividade configura decorrência lógica da decisão do STF: se o ICMS não pode ser considerado receita do contribuinte, não pode ser considerado como valor integrante do custo das mercadorias utilizadas como insumo no processo produtivo.

É equivocado admitir o ICMS como integrante do custo de aquisição, à similitude do que se dá com o IPI não recuperável e com outras despesas como, por

⁷⁵ Tema da Repercussão Geral n. 756: “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; II. É infraconstitucional, a ela se aplicando os efeitos da ausência de repercussão geral, a discussão sobre a expressão insumo presente no art. 3º, II, das Leis ns. 10.637/02 e 10.833/03 e sobre a compatibilidade, com essas leis, das IN SRF ns. 247/02 (considerada a atualização pela IN SRF n. 358/03) e 404/04. III. É constitucional o § 3º do art. 31 da Lei n. 10.865/04.” (STF, RE n. 841.979, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, j. 28.11.2022, Repercussão Geral, *DJe-s/n* public. 09.02.2023. Acesso em: 24 jul. 2023).

⁷⁶ STF, RE n. 841.979, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, j. 28.11.2022, Repercussão Geral, *DJe-s/n* public. 09.02.2023. Acesso em: 24 jul. 2023.

exemplo, o frete. O ICMS, na maior parte dos casos, especialmente aqueles que envolvem empresas que se prestam à venda de mercadorias, é um tributo recuperável na escrita fiscal do contribuinte e, por expressa disposição normativa (art. 301, § 3º, do Decreto n. 9.580/2018, e art. 13 do DL n. 1.598/1977), seu valor não integra o respectivo custo de aquisição.

Em que pese a existência de posição no sentido de que seria necessária mudança legislativa para que a tomada de créditos relativamente ao ICMS fosse vedada, a legitimidade da exclusão sustenta-se em virtude de não se estar diante de inovação do ordenamento jurídico, mas, apenas, de adequação da sistemática de apuração de créditos da não cumulatividade, mediante interpretação, a partir da realidade trazida pela exclusão do ICMS da apuração das contribuições, com esteio no arts. 3º, § 2º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003.

A prevalência de entendimento contrário respaldaria a apuração de saldo credor pelo contribuinte em operações “neutras”, mesmo quando não houver valor agregado na operação, de forma que se verifica o risco do aumento do abuso de práticas indevidas, como a realização de operações fictícias com o único propósito da geração de créditos de PIS/Cofins, por exemplo, por meio da circulação de mercadorias entre empresas “noteiras”, sem qualquer tipo de lucro.

No ano de 2021 houve divergência de posicionamento sobre o tema entre a Receita Federal do Brasil e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Por meio do Parecer Cosit n. 10/2021 e do art. 167 da IN RFB n. 1.911/2019, a RFB indicou a necessidade de exclusão do valor do ICMS da apuração dos créditos da não cumulatividade do PIS/Cofins. Por sua vez, a PGFN no Parecer SEI n. 14.483/2021/ME firmou posicionamento em sentido oposto.

No ano de 2023, foram editadas a Medida Provisória n. 1.159/2023 e a Lei n. 14.592/2023, que expressamente excluíram da apuração dos créditos das contribuições o valor “do ICMS que tenha incidido sobre a operação de aquisição” (arts. 1º e 2º da MP n. 1.159/2023, e arts. 6º e 7º da Lei n. 14.592/2023), motivo pelo qual a divergência entre os órgãos restou superada.

A Lei n. 14.592/2023 resultou da conversão em lei da Medida Provisória n. 1.147/2022, antes do término da vigência da Medida Provisória n. 1.159/2023. Na tramitação daquela Medida Provisória, a respectiva Comissão Mista apresentou emenda para fins de inclusão da redação do texto da Medida Provisória n. 1.159/2023 e de outras disposições de natureza tributária, dando origem ao Projeto de Lei de Conversão n. 09/2023, que foi aprovado e, conseqüentemente, resultou na Lei n. 14.592/2023.

A Lei n. 14.592/2023 não incide em inconstitucionalidade formal, pois não houve a ocorrência de “contrabando legislativo” (STF, ADI n. 5.127) pela introdução das emendas ao projeto de lei de conversão da Medida Provisória n. 1.147/2022, bem como não configurou reedição de medida provisória que tenha sido rejeita-

TONELLI JUNIOR, Renato Adolfo. A Exclusão do ICMS da Base de Cálculo do PIS/Cofins (RE n. 574.706/PR):
e o ICMS nos Créditos da não Cumulatividade do PIS/Cofins?

da ou perdido sua vigência, dentro da mesma sessão legislativa, em afronta ao disposto no art. 62, § 10, da CF/1988.

Igualmente, não incide em inconstitucionalidade material, pois não verificada violação à anterioridade nonagesimal (art. 195, § 6º, da CF/1988), que deve ser computada desde a edição da Medida Provisória n. 1.159/2023, diante da expressa convalidação de seus efeitos pela Lei, assim como a restrição ao creditamento trazida pela Lei n. 14.592/2023 possui compatibilidade com a sistemática da não cumulatividade das contribuições do PIS/Cofins (art. 195, § 12, da CF/1988).

7. Referências bibliográficas

- ALBUQUERQUE, Anderson. O novo entendimento da Receita Federal para a “tese do século”. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-ago-22/albuquerque-entendimento-receita-tese-seculo>. Acesso em: 23 ago. 2021.
- AMARAL JÚNIOR, José Levi Mello do. *Medida provisória: teoria e prática; edição e conversão em lei*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012,
- ATALIBA, Geraldo. Segurança do direito, tributação e anterioridade. *RDT* 27-28. São Paulo, 1984.
- ÁVILA, Humberto. O ICMS na base do PIS e da Cofins: incompetência, iniquidade e desigualdade. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 195. São Paulo: Dialética, dez./2011.
- BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.
- BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, Parecer SEI n. 14.483/2021/ME. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/documentos-portaria-502/parecer-sei-14483-2021.pdf>. Acesso em: 15 jul. 2023.
- BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Embargos de Declaração no RE n. 574.706/PR. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/embargos-pgf-n-icms-pis-cofins.pdf>. Acesso em: 15 jul. 2023.
- BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Parecer Cosit n. 10/2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/cosit-10-rf.pdf>. Acesso em: 25 jul. 2023.
- BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta Cosit n. 152/2017. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut-2consulta/link.action?idAto=81015&visao=anotado>. Acesso em: 25 jul. 2023.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, EREsp n. 1.768.224/RS, Rel. Min. Gurgel de Faria, Primeira Seção, j. em 14.04.2021, *DJe* 12.05.2021. Acesso em: 15 jul. 2023.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, REsp n. 1.144.469/PR, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/ Acórdão Min. Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, j. 10.08.2016, *DJe* 02.12.2016. Acesso em: 15 jul. 2023.

TONELLI JUNIOR, Renato Adolfo. A Exclusão do ICMS da Base de Cálculo do PIS/Cofins (RE n. 574.706/PR): e o ICMS nos Créditos da não Cumulatividade do PIS/Cofins?

- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, REsp n. 1.894.741/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, j. 27.04.2022, *DJe* 05.05.2022. Acesso em: 15 jul. 2023.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal, ADI n. 1.665 MC, Rel. Min. Moreira Alves, Tribunal Pleno, j. 27.11.1997, *DJ* 08.05.1998. Acesso em: 23 jul. 2023.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal, ADI n. 2.984 MC, Rel. Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, j. 04.09.2003, *RTJ* vol. 191-02. Acesso em: 23 jul. 2023.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal, ADI n. 3.964 MC, Rel. Min. Carlos Britto, Tribunal Pleno, j. 12.12.2007, *DJe*-065 public. 11.04.2008, *RTJ* vol. 204-03. Acesso em: 23 jul. 2023.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal, ADI n. 5.012, Rel. Min. Rosa Weber, Tribunal Pleno, j. 16.03.2017, *DJe*-018 divulg. 31.01.2018, public. 01.02.2018. Acesso em: 21 jul. 2023.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal, ADI n. 5.127, Rel. Min. Rosa Weber, Rel. p/ Acórdão Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, j. 15.10.2015, *DJe*-094 divulg. 10.05.2016, public. 11.05.2016. Acesso em: 21 jul. 2023.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal, ADI n. 5.717, Rel. Min. Rosa Weber, Tribunal Pleno, j. 27.03.2019, *DJe*-140, public. 28.06.2019. Acesso em: 21 jul. 2023.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal, ADI n. 6.751, Rel. Min. Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, j. 08.09.2021, *DJe*-183 public. 15.09.2021. Acesso em: 23 jul. 2023.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal, AI n. 857.374 AgR, Rel. Min. Marco Aurélio, Primeira Turma, j. 26.11.2013, *DJe*-250 public. 18.12.2013. Acesso em: 23 jul. 2023.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal, AI n. 810.740 AgR, Rel. Min. Dias Toffoli, Segunda Turma, j. 28.04.2015, *DJe*-110 public. 10.06.2015. Acesso em: 24 jul. 2023.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RE n. 1.091.378 AgR, Rel. Min. Edson Fachin, Segunda Turma, j. 31.08.2018, *DJe*-189 public. 11.09.2018. Acesso em: 24 jul. 2023.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RE n. 1.214.919 AgR, Rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, j. 25.10.2019, *DJe*-259 public. 27.11.2019. Acesso em: 24 jul. 2023.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RE n. 1.253.706 AgR, Rel. Min. Rosa Weber, Primeira Turma, j. 19.05.2020, *DJe*-155 public. 22.06.2020. Acesso em: 24.07.2023.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RE n. 1.297.884, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, j. 14.06.2021, Repercussão Geral – Mérito *DJe*-155 public. 04.08.2021. Acesso em: 23 jul. 2023.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RE n. 1.390.517, Rel. Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, Repercussão Geral, j. 12.04.2023, *DJe*-078 public. 17.04.2023. Acesso em: 24 jul. 2023.

- BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RE n. 232.896, Rel. Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, j. 02.08.1999, *DJ* 01.10.1999. Acesso em: 24 jul. 2023.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RE n. 254.818, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, j. 08.11.2000, *RTJ* vol. 184-01. Acesso em: 23 jul. 2023.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RE n. 564.225 AgR, Rel. Min. Marco Aurélio, Primeira Turma, j. 02.09.2014, *DJe*-226 public. 18.11.2014. Acesso em: 24 jul. 2023.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RE n. 568.503, Rel. Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, Repercussão Geral, j. 12.02.2014 *DJe*-050 public. 14.03.2014. Acesso em: 24 jul. 2023.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RE n. 574.706/PR, Rel. Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, j. 15.03.2017, *DJe* 02.10.2017. Acesso em: 14 jul. 2023.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RE n. 841.979, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, j. 28.11.2022, Repercussão Geral, *DJe*-s/n public. 09.02.2023. Acesso em: 24 jul. 2023.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RE n. 346.084, Rel. Min. Ilmar Galvão, Relator p/ Acórdão Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, j. 09.11.2005, *DJ* 01.09.2006. Acesso em: 15 jul. 2023.
- BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. AI n. 5027339-57.2019.4.03.0000, Rel. Des. Federal Carlos Muta, Terceira Turma, j. 08.05.2020, Intimação via sistema 11.05.2020. Acesso em: 15 jul. 2023.
- BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Ap n. 0002938-20.2007.4.03.6105, Rel. Des. Federal Antônio Cedenho, Terceira Turma, j. 24.01.2018, *e-DJF3* 31.01.2018. Acesso em: 15 jul. 2023.
- BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Ap n. 0003277-76.2007.4.03.6105, Rel. Des. Federal Mônica Nobre, Quarta Turma, j. 01.08.2018, *e-DJF3* 23.08.2018. Acesso em: 15 jul. 2023.
- BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Ap n. 0010130-33.2009.4.03.6105, Rel. Des. Federal Mônica Nobre, Quarta Turma, j. 06.06.2018, *e-DJF3* 27.06.2018. Acesso em: 15 jul. 2023.
- BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Apl/Reex n. 5000412-65.2017.4.03.6130, Rel. Des. Federal Antonio Cedenho, Terceira Turma, j. 16.09.2021, Intimação via sistema 20.09.2021. Acesso em: 15 jul. 2023.
- CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Exclusão do ICMS da base de cálculo de tributos federais. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 145. São Paulo: Dialética.
- CANALE, Fabrício Andre. A exclusão do ICMS da base de PIS e Cofins em relação aos créditos. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-ago-16/fabricio-canale-exclusao-icms-base-pis-cofins>. Acesso em: 20 ago. 2021.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

TONELLI JUNIOR, Renato Adolfo. A Exclusão do ICMS da Base de Cálculo do PIS/Cofins (RE n. 574.706/PR): e o ICMS nos Créditos da não Cumulatividade do PIS/Cofins?

- COUTO, Márcio Lobianco Cruz. A exclusão do ICMS da base de cálculo da Cofins. *Revista de Direito Empresarial* n. 6. Curitiba, jul./dez. 2006.
- DERZI, Misabel. Não-cumulatividade, neutralidade, PIS e Cofins e a Emenda Constitucional n. 42/2003. *Grandes questões atuais de direito tributário*. São Paulo: Dialética. vol. 8.
- DUQUE, Felipe. ICMS/PIS/Cofins: mutações vigorosas de entendimento. Disponível em: www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/icms-pis-cofins-mutacoes-vigorosas-de-entendimento-10122019. Acesso em: 29 maio 2020.
- GRUPENMACHER, Betina. O imbróglgio da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-ago-25/opiniao-exclusao-icms-base-calculo-pis-cofins>. Acesso em: 15 jul. 2023.
- IBDT – Instituto Brasileiro de Direito Tributário, Transcrição da Mesa de debates, de 01.11.2018. Disponível em: http://ibdt.org.br/site/wp-content/uploads/2018/12/Integra_01112018.pdf. Acesso em: 15 jul. 2023.
- MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- MENDES, Gilmar Ferreira. O STF e a exclusão do ICMS da base de cálculo da Cofins. *Revista da PGFN* vol. 4, n. 2. Brasília: PGFN, jul./dez. 2014.
- NASRALLAH, Amal. A alteração do método de apuração do crédito de PIS e Cofins pela IN 1911. Disponível em: <https://tributarionosbastidores.com.br/2019/10/a-alteracao-do-metodo-de-apuracao-do-credito-de-pis-e-cofins-pela-in-1911/>. Acesso em: 17 maio 2020.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Impôsto sôbre circulação de mercadorias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo Pereira (org.). *Direito tributário: impostos estaduais*. 2. ed. Coleção doutrinas essenciais vol. 4, 2014. São Paulo: RT. Publicado originalmente em *Revista dos Tribunais* 399/45, jan. 1969.
- PETRY, Rodrigo Caramori. Faturamento, receita e meros ingressos: a exclusão do ICMS e o IPI da base de cálculo das contribuições Cofins e PIS/Pasep. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 151. São Paulo, abr. 2008.
- SANTIAGO, Igor Mauler. Cálculo de créditos e devoluções: dúvidas do julgamento sobre ICMS no PIS/Cofins. Disponível em: <https://mauleradvogados.com.br/atualidades-calculo-de-creditos-e-devolucoes-duvidas-do-julgamento-sobre-icms-no-pis-cofins>. Acesso em: 22 ago. 2021.
- SEHN, Solon. *Regra-matriz da Cofins incidente sobre a receita bruta*. Dissertação de Mestrado apresentado à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP. São Paulo, 2005.
- SILVA, José Afonso da. *Comentário contextual à Constituição*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- SOUZA, Hamilton Dias de. *Princípio da não-cumulatividade e crédito de ICMS de bens do ativo fixo*. 6º Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário. São Paulo: IOB, nov. 1997.

- TEDESCO, Paulo Camargo; SANTOS, Bruno Maciel dos. A não-cumulatividade da Cofins e da contribuição ao PIS. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo Pereira (org.). *Direito tributário: impostos municipais e contribuições*. 2. ed. Coleção doutrinas essenciais vol. 5. São Paulo: RT, 2014.
- VALLE, Juliana. Medidas provisórias e usurpação da função legislativa. *Cadernos da Escola do Legislativo*. Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais, dezembro de 2007.
- VITORELLI, Edilson. A Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro e a ampliação dos parâmetros de controle dos atos administrativos discricionários: o direito na era do consequencialismo. *Revista de Direito Administrativo* n. 279(2), 2020.