

# IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS

## PROMESSA DE COMPRA E VENDA

Recurso 08117563820234058100  
Tribunal TRF5  
Relator Desembargador Federal Paulo Machado Cordeiro  
Julgado em 11/12/2023

TRIBUTÁRIO E PROCESSO CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. MANDADO DE SEGURANÇA. ATO COATOR.

### RESUMO

Mandado de segurança impetrado contra ato normativo (IN RFB) que proíbe crédito de PIS/COFINS sobre ICMS em operações de aquisição. Mantida sentença que reconheceu inadequação da via por se tratar de lei em tese (vedado por súmula do STF) e ausência de direito líquido e certo. Denegada a segurança.

### EMENTA

TRIBUTÁRIO E PROCESSO CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. MANDADO DE SEGURANÇA. ATO COATOR. MEDIDA PROVISÓRIA 1.159/2023. LEI EM TESE. IMPOSSIBILIDADE. GENERALIDADE, ABSTRAÇÃO E IMPESSOALIDADE. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO. NÃO CABIMENTO. PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE.

1.

Cuida-se de apelação interposta contra sentença que, em face da inadequação da via eleita e da ausência de direito líquido e certo, denegou a segurança requestada. Sem honorários.

2. Em seu apelo, o particular defende, em síntese, que:

a) deve haver o reconhecimento de que as operações de compra de produtos destinados à revenda de insumos / serviços geram direito a crédito de PIS e de COFINS sobre o valor total da aquisição, incluindo o ICMS destacado na nota fiscal, inclusive o ICMS-ST;

b) o montante do ICMS integra o próprio preço do produto (e o entendimento da RFB sempre foi pacífico no sentido de reconhecer que o ICMS não se dissocia do custo de aquisição da mercadoria e do serviço);

c) a sistemática não cumulativa criada pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, tal qual sempre reconheceu a RFB, impede a distinção, para o ICMS, entre o seu valor e o valor da mercadoria ou do serviço.

3. Consta que:

a) Cuida-se de mandado de segurança, com pedido liminar, impetrado em face do Delegado da Receita Federal do Brasil em Fortaleza no qual se formula o seguinte pedido: "e) conceder em definitivo a segurança pleiteada para que seja reconhecido o direito líquido e certo das Impetrantes de escriturarem imediatamente os créditos da contribuição ao PIS e COFINS sobre i) o valor do ICMS destacado na nota decorrente de operações de aquisição; (ii) o "valor" do ICMS-ST; e (iii) o ICMS incidente sobre as prestações de serviços de transporte e de comunicação".

b) A impetrante alega que a Lei 14.592/2023, ao proibir que "não dará direito a crédito o valor do ICMS que tenha incidido sobre a operação de aquisição" (art. 3º, §2º, II e III, da Lei 10.637/2002), contrariou o art. 13, §1º, I, da LC 87/1996, que dispõe que o montante de ICMS integra o preço do produto.

c) Argumenta que "não é de se admitir que legislação ordinária altere regra estatuída por lei complementar, por absoluta invasão de competência, vedada pela Carta Magna", atribuindo-se à causa o valor de R\$ 590.000,00.

4. Há de ser mantida a sentença, pelos seus próprios fundamentos, da qual se extrai o seguinte excerto:

"(...)

A impetrante, por meio da presente ação mandamental, como a própria afirma na petição inicial, busca a declaração de inconstitucionalidade/ilegalidade do Art. 170 da IN RFB nº. 2.121/2022, instrução esta que revogou o art. 167, II, da IN RFB 1.911/2019.

Inicialmente, acolho a preliminar de inadequação da via eleita suscitada pela Fazenda Nacional. Com efeito, o mandado de segurança não pode ser utilizado para se questionar ato normativo dotado de generalidade, abstração e impessoalidade, sob pena de ofensa ao entendimento consolidado na Súmula nº 266 do STF: "não cabe mandado de segurança contra lei em tese". Inexistindo violação concreta ou ameaça efetiva a direito líquido e certo, mormente quando se observa que a norma impugnada sequer começou a produzir efeitos, o pleito da impetrante está em claro descompasso com a natureza da via mandamental.

Todavia, ainda que superado tal posicionamento, tampouco mereceria prosperar a pretensão postulada.

O mandado de segurança é uma ação civil de natureza especial, prevista para proteger direito líquido e certo, concretamente atingido por ato ilegal, ou abusivo, de autoridade pública ou de agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público.

Quando a lei alude a "direito líquido e certo", está exigindo que esse direito se apresente com todos os requisitos para seu reconhecimento e exercício no momento da impetração. Em última análise, direito líquido e certo é direito comprovado de plano. Em verdade, trata-se de um conceito impróprio, que deveria aludir à precisão e comprovação dos fatos e situações que ensejam o exercício desse direito.

A este respeito, com clareza ensina Hely Lopes Meirelles in Mandado de Segurança, Ação Popular, Ação Civil Pública, Mandado de Injunção, Habeas Data. 21 ed. São Paulo: Malheiros, p. 34-35:

"Direito líquido e certo é o que se apresenta manifesto na sua existência, delimitado na sua extensão e apto a ser exercitado no momento da impetração. Por outras palavras, o direito invocado, para ser amparável por mandado de segurança, há de vir expresso em norma legal e trazer em si todos os requisitos e condições de sua aplicação ao impetrante: se sua existência for duvidosa; se sua extensão ainda não estiver delimitada, se seu exercício depender de situações e fatos ainda indeterminados, não rende ensejo à segurança, embora possa ser defendido por outros meios judiciais"

Tenho que o direito invocado não reúne os pressupostos de liquidez e certeza a ensejar proteção mandamental.

A CF/88, por meio da norma prevista no Art. 195, §12, delegou à lei a definição dos setores de atividade econômica para os quais as contribuições sociais ali referidas seriam não-cumulativas. Ou seja, diversamente do que ocorre com o IPI e o ICMS, em relação ao princípio da não cumulatividade aplicado ao PIS e à Cofins, a Constituição Federal não estabeleceu nenhum regramento de como se daria a aplicação do princípio aqui tratado, deixando para o legislador ordinário tal tarefa.

O STF, inclusive, recentemente manifestou seu entendimento de que o legislador ordinário possui total autonomia para disciplinar a não cumulatividade. Confira-se a Tese firmada, em 28/11/2022, no Tema 756 da Repercussão Geral (RE 841.979):

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;

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 nºs 10.637/02 e 10.833/03 e sobre a compatibilidade, com essas leis, das IN SRF nºs 247/02 (considerada a atualização pela IN SRF nº 358/03) e 404/04.

III — É constitucional o § 3º do art. 31 da Lei nº 10.865/04.

Sabe-se da existência de dois regimes existentes quando se trata de contribuições para o PIS e a COFINS: o regime cumulativo e o não-cumulativo.

O regime da cumulatividade (regime comum) foi instituído pela Lei nº 9.718/98, segundo a qual a empresa recolhe mensalmente o percentual de 3,65%, de onde 3% corresponde a COFINS e 0,65% ao PIS. Sua base de cálculo é o somatório das receitas da empresa, sem qualquer dedução a título de custos, despesas ou encargos. Submetem-se a ele as pessoas jurídicas que apuram o imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado. Em tal regime, não se admite apuração nem compensação de créditos.

O segundo regime corresponde ao da não-cumulatividade, instituído pela Lei nº 10.637/2002 no que concerne ao PIS e a Lei nº 10.833/2003 em relação à COFINS. Neste regime, por sua vez, as alíquotas das contribuições para o PIS e a COFINS são, respectivamente, de 1,65% e 7,6%. Nesse caso, é permitido o desconto de créditos apurados com base em custos, despesas e encargos. Em regra, empresas optantes pela sistemática do lucro real, quanto ao Imposto de Renda, sujeitam-se ao regime da não-cumulatividade, como é o caso das impetrantes (art. 14 da Lei nº 9.718/98).

O estabelecimento dos critérios, situações e condições para a fixação da regra da não cumulatividade, tal como disposto nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, se insere no campo de atuação do legislador ordinário, não havendo qualquer ilegalidade em tal balizamento.

A aplicação do princípio da não cumulatividade no sistema de creditamento de PIS e COFINS não possui o objetivo de gerar créditos indiscriminadamente ao contribuinte, mas apenas de atenuar o efeito da incidência acumulada ou "em cascata" ao longo da cadeia de produção e comércio, desonerando o preço do bem ou serviço ao respectivo consumidor final.

(...)

As parcelas do custo integrativo que não se sujeitam ao pagamento do PIS e da Cofins não geram direito ao crédito, a exemplo do IPI incidente na venda e o frete/seguro. Com efeito, tais valores não sofrem a incidência das referidas contribuições sociais na venda e revenda de bens e serviços e, conseqüentemente, essa parcela não pode compor a base de créditos do PIS e da Cofins para a pessoa jurídica adquirente.

Já o ICMS-ST recolhido antecipadamente pelo substituto não pode compor o custo de aquisição da mercadoria ou serviço, pois esse valor, embutido no montante pago pelo adquirente, corresponde exatamente ao valor do imposto que o substituído deixa de recolher aos cofres estaduais no instante em que efetua a operação de venda. Do contrário, estar-se-ia admitindo a possibilidade de apuração de crédito sobre o imposto devido pelo substituído e recolhido antecipadamente.

A substituição tributária do ICMS não interfere na base de cálculo do PIS e da COFINS, incidindo o valor recolhido a título de ICMS-ST sobre as contribuições apuradas pelo substituído, o qual pratica o fato gerador do imposto, que, por esse motivo, deve ser incluído em seu faturamento. O mesmo raciocínio deve embasar a apuração dos créditos das contribuições.

O contribuinte não pode, portanto, creditar-se de uma parcela que integra o seu faturamento. Se, simultaneamente à inclusão do ICMS-ST na base de cálculo do contribuinte substituído, fosse permitido que o mesmo ICMS-ST compusesse a base para cálculo dos créditos, isso equivaleria a não tributar a parte do faturamento a que se refere o ICMS-ST.

O valor referente ao ICMS-ST não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS devidos pelo substituto e, portanto, não pode compor o conceito de bens e serviços adquiridos para efeito de creditamento dessas contribuições para o substituído.

Inexistindo a anterior incidência das contribuições, não há que se cogitar de creditamento, no âmbito do regime não cumulativo do PIS e COFINS, dos valores pagos pelo contribuinte substituído ao contribuinte substituto a título de reembolso pelo recolhimento do ICMS-ST.

Destarte, o ICMS-ST não integra o custo de aquisição das mercadorias, pois representa uma mera antecipação do imposto devido pelo próprio contribuinte substituído, não compondo a base de cálculo dos créditos a serem descontados do valor apurado das contribuições PIS e da COFINS devidas pelo contribuinte substituído".

5.

Conforme já assentado na jurisprudência, a chamada 'não-cumulatividade' da contribuição para o PIS e COFINS, diferentemente da não-cumulatividade atinente ao IPI e ao ICMS, está sujeita à conformação da lei (§12 do art. 195 da Constituição Federal e Temas STF 34 e 756).

6. Dessa forma, nos termos das leis de regência da contribuição ao PIS e da COFINS: "Não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição" (art. 3º, § 2º, II, tanto da Lei 10.637, de 2002, quanto da Lei 10.833, de 2002).

7. Esse é o caso do ICMS incidente sobre os produtos que a parte agravante adquire (Tema 69 do STF), pois como o valor do ICMS destacado na nota não compõe o faturamento do fornecedor para a finalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS, então não geraria direito ao adquirente de apurar créditos, nos termos dos dispositivos antes referidos, de modo que o inciso III que foi acrescido pela MP 1.159, de

2023, ao §2º do art. 3º da Lei 10.637, de 2002, apenas explicita a questão.

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

9. Assim, percebe-se que um benefício fiscal estruturado e instituído para um determinado fim não pode ser estendido ou restringido à hipótese diversa daquela estabelecida pelo Poder Legislativo.

10. Neste sentido: TRF5, 6ª T., PJE 0816341-52.2022.4.05.8300, rel. Des. Federal Leonardo Resende Martins, assinado em 26/05/2023.

11. Com efeito, o Supremo Tribunal Federal já decidiu que "o Poder Judiciário não pode atuar na condição de legislador positivo, para, com base no princípio da isonomia, desconsiderar os limites objetivos e subjetivos estabelecidos na concessão de benefício fiscal, de sorte a alcançar contribuinte não contemplado na legislação aplicável, ou criar situação mais favorável ao contribuinte, a partir da combinação - legalmente não permitida - de normas infraconstitucionais" (ARE 710.026-ED, rel. Ministro LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 07/04/2015, DJe 23.4.2015).

12. Nessa toada, qualquer distorção eventualmente existente deve ser solucionada no âmbito da lei, com respaldo no texto constitucional, e não amparado na suposta alegação de que deve ser reconhecido o direito à apropriação de créditos de PIS e COFINS sobre o valor de ICMS incidente na operação de aquisição de bens adquiridos e serviços tomados.

13. Ademais, são impertinentes as impugnações dirigidas à medida provisória 1.159/2023, uma vez que atualmente a questão é tratada pela Lei 14.592, de 30/05/2023, de modo que não há fundamentos contundentes a sustentar a segurança vindicada.

14. Oportuno registrar que coube ao Supremo Tribunal Federal, no bojo do MANDADO DE SEGURANÇA 39.153 (MS 39153 / DF), em decisão que negou seguimento ao mandado de segurança aludido, datada de 17/05/2023, de relatoria do Ministro André Mendonça, no que diz respeito à matéria tratada nesta ação, deixar consignado:

a) Vejo que o presente mandado de segurança é dirigido contra a Medida Provisória nº 1.159, de 2023, editada pelo Presidente da República, a qual "altera a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para excluir o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS da incidência e da base de cálculo dos créditos da Contribuição para o Programa de Integração Social e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins".

b) Ocorre que, de acordo com a jurisprudência desta Suprema Corte, o mandado de segurança não pode ser utilizado para se questionar ato normativo dotado de generalidade, abstração e impessoalidade. A esse respeito, destaco o enunciado nº 266 da Súmula do STF, que dispõe: "não cabe mandado de segurança contra lei em tese".

c) Tenho que, no presente caso, é evidente o intuito de utilizar o mandado de segurança com o objetivo de declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo em tese, finalidade para a qual não se presta o writ.

d) Isso porque o impetrante não indicou, na inicial, nenhum ato concreto que pudesse configurar ilegalidade ou abuso de poder das autoridades públicas impetradas (inc. LXIX do art. 5º da Constituição da República). Em vez disso, indicou ser ato coator o próprio ato de edição da Medida Provisória nº 1.159, de 2023.

e) Permitir seguimento ao presente writ resultaria, portanto, em transformar esta ação constitucional de mandado de segurança em típica ação direta de inconstitucionalidade, com violação da legitimidade ativa exigida para as ações de controle concentrado de constitucionalidade.

15. Sobre o tema, confira-se julgado desta Corte Regional: 2ª Turma, PJE 0808840-81.2023.4.05.0000, rel. Des. Federal Convocado Marco Bruno Miranda Clementino, j. em 26/09/2023.

16. Apelação desprovida. Agravo interno prejudicado.

rkf