



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 2190973 - RS (2025/0001579-7)

RELATORA : MINISTRA MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA
RECORRENTE : TECNOSAN TECNOLOGIA E SANEAMENTO AMBIENTAL LTDA
ADVOGADO : DANTE AGUIAR AREND - SC014826
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

EMENTA

DIREITO TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS/COFINS NÃO CUMULATIVO. CREDITAMENTO. EXCLUSÃO DO ICMS INCIDENTE NA OPERAÇÃO DE AQUISIÇÃO. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.159/2023 E LEI Nº 14.592/2023. ARTIGO 3º, § 2º, INCISO III, DAS LEIS Nº 10.637/2002 E Nº 10.833/2003. ALEGADA VIOLAÇÃO AO ARTIGO 7º, INCISO II, DA LEI COMPLEMENTAR Nº 95/1998 E AO ARTIGO 4º, § 4º, DA RESOLUÇÃO Nº 01/2002 DO CONGRESSO NACIONAL. VÍCIO NO PROCESSO LEGISLATIVO ("JABUTI" OU CONTRABANDO LEGISLATIVO). AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO DA MATÉRIA SOB O ENFOQUE INFRACONSTITUCIONAL. ANÁLISE PELO TRIBUNAL DE ORIGEM RESTRITA AO ÂMBITO CONSTITUCIONAL. INCIDÊNCIA DAS SÚMULAS 282 E 356 DO STF. ALEGADA VIOLAÇÃO AO ARTIGO 3º, § 2º, INCISO III, DAS LEIS Nº 10.637/2002 E Nº 10.833/2003. INTERPRETAÇÃO DA EXPRESSÃO "OPERAÇÃO DE AQUISIÇÃO". VEDAÇÃO AO CRÉDITO DE PIS/COFINS SOBRE O ICMS. ABRANGÊNCIA. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA E TELEOLÓGICA DA NORMA. SIMETRIA ENTRE A BASE DE CÁLCULO DO DÉBITO E DO CRÉDITO. INTENÇÃO LEGISLATIVA DE ALINHAMENTO AO ENTENDIMENTO DO STF (TEMA 69/RG). VEDAÇÃO APLICÁVEL TAMBÉM AO ICMS INCIDENTE SOBRE SERVIÇOS TOMADOS QUE GERAM CRÉDITO. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE CONHECIDO E, NESSA EXTENSÃO, DESPROVIDO.

1. Cuida-se de Recurso Especial interposto com fundamento no artigo 105, inciso III, alínea "a", da Constituição Federal, contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que negou provimento à apelação da impetrante, mantendo a sentença denegatória da segurança, a qual visava assegurar o direito ao creditamento de PIS e COFINS sobre o valor do ICMS destacado nas notas fiscais de entrada, afastando as alterações promovidas pela Medida Provisória nº 1.159/2023 e pela Lei nº 14.592/2023.

2. A controvérsia relativa à alegada violação ao artigo 7º, inciso II, da Lei Complementar nº 95/1998 e ao artigo 4º, § 4º, da Resolução nº 01/2002 do Congresso Nacional, sob o argumento de vício no processo legislativo ("jabuti" ou contrabando legislativo) pela inclusão de matéria estranha na lei de conversão da MP 1.147/2022 (Lei nº 14.592/2023), não ultrapassa o óbice do prequestionamento. O Tribunal de origem, ao analisar a questão da pertinência temática entre as Medidas Provisórias e a validade do processo legislativo que resultou na Lei nº

14.592/2023, fundamentou sua decisão primordialmente em preceitos e precedentes de índole constitucional, sem emitir juízo de valor específico sobre a conformidade do procedimento legislativo com as normas infraconstitucionais invocadas pela recorrente. Ausente o debate explícito sobre a matéria sob a ótica estritamente infraconstitucional, incidem as Súmulas 282 e 356 do Supremo Tribunal Federal, aplicáveis por analogia.

3. A interpretação do artigo 3º, § 2º, inciso III, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que veda o crédito de PIS/COFINS sobre o "ICMS que tenha incidido sobre a operação de aquisição", deve ser realizada de forma sistemática e teleológica, considerando a finalidade da norma e o contexto da não cumulatividade das contribuições. A alteração legislativa buscou promover a simetria entre a apuração dos débitos e créditos, alinhando-se à *ratio decidendi* do julgamento do Tema 69/STF, que excluiu o ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS (débito).

4. A expressão "operação de aquisição", contida no dispositivo legal, não pode ser interpretada restritivamente para abranger apenas a compra de mercadorias. No contexto da sistemática não cumulativa do PIS/COFINS, que permite o creditamento sobre bens e serviços utilizados como insumos (art. 3º, II), a vedação ao crédito sobre o ICMS deve alcançar todas as entradas tributadas pelo imposto estadual que gerem direito ao crédito das contribuições federais, sejam elas decorrentes da aquisição de bens ou da contratação de serviços. Entendimento diverso criaria uma assimetria injustificada dentro do próprio regime de creditamento, contrariando a intenção legislativa de expurgar o ICMS tanto da base de cálculo do débito quanto da base de cálculo do crédito.

5. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa extensão, desprovido.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, em Sessão Virtual de 08/05/2025 a 14/05/2025, por unanimidade, conhecer parcialmente do recurso, mas lhe negar provimento, nos termos do voto da Sra. Ministra Maria Thereza de Assis Moura.

Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Marco Aurélio Bellizze, Teodoro Silva Santos e Afrânio Vilela votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Afrânio Vilela.

Brasília, 16 de maio de 2025.

MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA

Relatora



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 2190973 - RS (2025/0001579-7)

RELATORA : MINISTRA MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA
RECORRENTE : TECNOSAN TECNOLOGIA E SANEAMENTO AMBIENTAL LTDA
ADVOGADO : DANTE AGUIAR AREND - SC014826
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

EMENTA

DIREITO TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS/COFINS NÃO CUMULATIVO. CREDITAMENTO. EXCLUSÃO DO ICMS INCIDENTE NA OPERAÇÃO DE AQUISIÇÃO. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.159/2023 E LEI Nº 14.592/2023. ARTIGO 3º, § 2º, INCISO III, DAS LEIS Nº 10.637/2002 E Nº 10.833/2003. ALEGADA VIOLAÇÃO AO ARTIGO 7º, INCISO II, DA LEI COMPLEMENTAR Nº 95/1998 E AO ARTIGO 4º, § 4º, DA RESOLUÇÃO Nº 01/2002 DO CONGRESSO NACIONAL. VÍCIO NO PROCESSO LEGISLATIVO ("JABUTI" OU CONTRABANDO LEGISLATIVO). AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO DA MATÉRIA SOB O ENFOQUE INFRACONSTITUCIONAL. ANÁLISE PELO TRIBUNAL DE ORIGEM RESTRITA AO ÂMBITO CONSTITUCIONAL. INCIDÊNCIA DAS SÚMULAS 282 E 356 DO STF. ALEGADA VIOLAÇÃO AO ARTIGO 3º, § 2º, INCISO III, DAS LEIS Nº 10.637/2002 E Nº 10.833/2003. INTERPRETAÇÃO DA EXPRESSÃO "OPERAÇÃO DE AQUISIÇÃO". VEDAÇÃO AO CRÉDITO DE PIS/COFINS SOBRE O ICMS. ABRANGÊNCIA. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA E TELEOLÓGICA DA NORMA. SIMETRIA ENTRE A BASE DE CÁLCULO DO DÉBITO E DO CRÉDITO. INTENÇÃO LEGISLATIVA DE ALINHAMENTO AO ENTENDIMENTO DO STF (TEMA 69/RG). VEDAÇÃO APLICÁVEL TAMBÉM AO ICMS INCIDENTE SOBRE SERVIÇOS TOMADOS QUE GERAM CRÉDITO. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE CONHECIDO E, NESSA EXTENSÃO, DESPROVIDO.

1. Cuida-se de Recurso Especial interposto com fundamento no artigo 105, inciso III, alínea "a", da Constituição Federal, contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que negou provimento à apelação da impetrante, mantendo a sentença denegatória da segurança, a qual visava assegurar o direito ao creditamento de PIS e COFINS sobre o valor do ICMS destacado nas notas fiscais de entrada, afastando as alterações promovidas pela Medida Provisória nº 1.159/2023 e pela Lei nº 14.592/2023.

2. A controvérsia relativa à alegada violação ao artigo 7º, inciso II, da Lei Complementar nº 95/1998 e ao artigo 4º, § 4º, da Resolução nº 01/2002 do Congresso Nacional, sob o argumento de vício no processo legislativo ("jabuti" ou contrabando legislativo) pela inclusão de matéria estranha na lei de conversão da MP 1.147/2022 (Lei nº 14.592/2023), não ultrapassa o óbice do prequestionamento. O Tribunal de origem, ao analisar a questão da pertinência temática entre as Medidas Provisórias e a validade do processo legislativo que resultou na Lei nº

14.592/2023, fundamentou sua decisão primordialmente em preceitos e precedentes de índole constitucional, sem emitir juízo de valor específico sobre a conformidade do procedimento legislativo com as normas infraconstitucionais invocadas pela recorrente. Ausente o debate explícito sobre a matéria sob a ótica estritamente infraconstitucional, incidem as Súmulas 282 e 356 do Supremo Tribunal Federal, aplicáveis por analogia.

3. A interpretação do artigo 3º, § 2º, inciso III, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que veda o crédito de PIS/COFINS sobre o "ICMS que tenha incidido sobre a operação de aquisição", deve ser realizada de forma sistemática e teleológica, considerando a finalidade da norma e o contexto da não cumulatividade das contribuições. A alteração legislativa buscou promover a simetria entre a apuração dos débitos e créditos, alinhando-se à *ratio decidendi* do julgamento do Tema 69/STF, que excluiu o ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS (débito).

4. A expressão "operação de aquisição", contida no dispositivo legal, não pode ser interpretada restritivamente para abranger apenas a compra de mercadorias. No contexto da sistemática não cumulativa do PIS/COFINS, que permite o creditamento sobre bens e serviços utilizados como insumos (art. 3º, II), a vedação ao crédito sobre o ICMS deve alcançar todas as entradas tributadas pelo imposto estadual que gerem direito ao crédito das contribuições federais, sejam elas decorrentes da aquisição de bens ou da contratação de serviços. Entendimento diverso criaria uma assimetria injustificada dentro do próprio regime de creditamento, contrariando a intenção legislativa de expurgar o ICMS tanto da base de cálculo do débito quanto da base de cálculo do crédito.

5. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa extensão, desprovido.

RELATÓRIO

Cuida-se de Recurso Especial interposto com fundamento no artigo 105, inciso III, alínea "a", da Constituição Federal, contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que negou provimento à apelação da impetrante, mantendo a sentença denegatória da segurança, a qual visava assegurar o direito ao creditamento de PIS e COFINS sobre o valor do ICMS destacado nas notas fiscais de entrada, afastando as alterações promovidas pela Medida Provisória nº 1.159/2023 e pela Lei nº 14.592/2023. O aresto encontra-se assim ementado (fl. 156):

TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS/COFINS. ICMS. NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.159/2023. LEI Nº 14.592/2023. TEMA 756 STF. 1. O legislador ordinário possui autonomia para concretizar a não cumulatividade a que se refere o art. 195, § 12, da Constituição da República. 2. Diante do julgamento do Tema 69 do STF e das alterações promovidas nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 pela MP nº 1.159, de 12/01/2023, convalidada, nesse ponto, pela Lei 14.592, de 30 de maio de 2023, a partir de 1º de maio de 2023 o contribuinte não tem direito à apuração de créditos de PIS/COFINS sobre o montante correspondente ao ICMS que tenha incidido na operação de aquisição.

O recurso de fls. 166-176 foi interposto sob o argumento de que o acórdão violou o art. 7º, inciso II, da LC nº 95/1998, o art. 4º, §4º, da Resolução n. 01/2002 e o art. 3º, § 2º, III, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Aponta a recorrente que a exclusão do ICMS da base de apuração de crédito de PIS e Cofins foi introduzida pela MP nº 1.159/2023, a qual perdeu sua eficácia no dia 01.06.2023, sem que houvesse a devida conversão. Assevera que, diante da caducidade do ato, houve a inclusão da mesma limitação ao crédito por intermédio da Lei nº 14.592/2023, que por sua vez converteu em Lei a MP nº 1.159/2023. Ocorre que, segundo a recorrente, as Medidas Provisórias versam sobre matérias distintas, incorrendo o Congresso no que se convencionou chamar de “contrabando legislativo” ou emenda “jabuti”, providência vedada pela Resolução nº 01/2022 e pela LC nº 95/1998.

Quanto ao mérito, argumenta que a norma contida no art. 3º, §2º, inciso III, das Leis nº 10.637/2022 e 10.833/2003, inserida pela Lei nº 14.592/2023, é expressa em afirmar a impossibilidade de crédito de PIS e Cofins apenas sobre o ICMS incidente nas operações de aquisição, não se aplicando, no entanto, à prestação de serviços de transporte intermunicipal e telecomunicações.

Requer o provimento do recurso para manter integral ou parcialmente o direito ao crédito de PIS e Cofins sobre o ICMS em relação a prestações de serviços de transporte intermunicipal e telecomunicações.

Contrarrazões apresentadas pela União às fls. 206-229, pugnando pela inadmissibilidade do recurso ou, no mérito, pelo seu desprovimento. Sustenta a ausência de violação às normas infraconstitucionais e constitucionais, defendendo a autonomia do legislador para disciplinar a não cumulatividade (Tema 756/STF). Argumenta pela necessidade de simetria entre débitos e créditos após o Tema 69/STF, bem como pela constitucionalidade do processo legislativo de conversão da MP. Disserta sobre a legalidade e razoabilidade da vedação ao crédito sobre o ICMS, e a correta interpretação da expressão "operação de aquisição" para abranger também os serviços. Refuta, ainda, a interpretação dada pela recorrente aos pareceres da PGFN, esclarecendo que foram emitidos antes da alteração legislativa e que, inclusive, sugeriam a edição de norma para positivar a exclusão do ICMS da base de cálculo dos créditos.

O Recurso Especial foi admitido na origem.

O Ministério Público Federal apresentou parecer pelo não conhecimento do recurso, defendendo a aplicação da Súmula 83/STJ.

Vieram os autos conclusos.

É o relatório.

Fundamento e decido.

VOTO

O recurso não deve ser conhecido, em parte, por ausência de prequestionamento.

A recorrente alega que o acórdão recorrido violou o artigo 7º, inciso II, da Lei Complementar nº 95/1998 (*"a lei não conterà matéria estranha a seu objeto ou a este não vinculada por afinidade, pertinência ou conexão"*) e o artigo 4º, § 4º, da Resolução nº 01/2002 do Congresso Nacional (*"É vedada a apresentação de emendas que versem sobre matéria estranha àquela tratada na Medida Provisória"*), ao validar a inclusão da matéria da MP 1.159/2023 na Lei nº 14.592/2023, resultante da conversão da MP 1.147/2022. Argumenta tratar-se de "contrabando legislativo" ou "jabuti", vedado pelas normas infraconstitucionais invocadas.

Contudo, da análise detida do acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região (fls. 152-155), verifica-se que a questão relativa à validade do processo legislativo que culminou na edição da Lei nº 14.592/2023 foi examinada sob um prisma eminentemente constitucional. O Tribunal *a quo* fundamentou sua decisão de afastar a alegação de vício formal na legislação com base na existência de pertinência temática entre as matérias tratadas nas Medidas Provisórias (ambas relacionadas à tributação pelo PIS/COFINS), na ausência de violação ao artigo 62, § 10, da Constituição Federal, e em precedentes do Supremo Tribunal Federal que analisaram a questão do "contrabando legislativo" à luz devido processo legislativo, também sustentados em normas do Texto Maior.

Não houve, por parte do TRF4, debate específico e aprofundado sobre a eventual violação direta e autônoma do artigo 7º, inciso II, da LC nº 95/1998 ou do artigo 4º, § 4º, da Resolução nº 01/2002 do Congresso Nacional, como normas infraconstitucionais que regem a técnica legislativa.

Dessa forma, ausente o efetivo debate e decisão pela Corte de origem acerca da alegada violação às normas infraconstitucionais federais invocadas, sob o enfoque específico pretendido pela recorrente. Carece o recurso, neste ponto, do indispensável requisito do prequestionamento. Incidem, por analogia, os óbices das Súmulas 282 (*"É inadmissível o recurso extraordinário, quando não ventilada, na decisão recorrida, a questão federal suscitada"*) e 356 (*"O ponto omissso da decisão, sobre o qual não foram opostos embargos declaratórios, não pode ser objeto de recurso extraordinário, por faltar o requisito do prequestionamento"*) do Supremo Tribunal Federal.

Aparada essa aresta, tenho por presentes os demais requisitos intrínsecos e extrínsecos de admissibilidade recursal.

No tocante ao versado no parecer ministerial de fls. 291-293, afasto a incidência do verbete sumular 83/STJ, pois, como será esmiuçado alhures, a questão meritória não implica análise de matéria constitucional, e não se esgota na hermenêutica do Tema 69 de Repercussão Geral.

Dito isso, cumpre examinar o mérito.

Cinge-se a controvérsia acerca da possibilidade de direito a crédito de PIS e Cofins sobre ICMS em prestações de serviços de transporte intermunicipal e telecomunicações. Busca-se definir o alcance da vedação ao creditamento de PIS e COFINS sobre o valor do

ICMS, introduzida no ordenamento jurídico pela Medida Provisória nº 1.159/2023 e consolidada pela Lei nº 14.592/2023, que acrescentou o inciso III ao § 2º do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS são tributos federais incidentes sobre a receita ou faturamento das empresas, conforme previsto no artigo 195, inciso I, alínea “b” da Constituição Federal. Essas contribuições têm como objetivo o financiamento da seguridade social e são regulamentadas, principalmente, pelas Leis nº 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (COFINS).

Na interseção entre os referidos tributos e o ICMS, decidiu o Supremo Tribunal Federal, no Tema 69 em repercussão geral (“Tese do Século”), que o Imposto sobre Circulação de Mercadores e Serviços (ICMS) não compõe a base de cálculo para a incidência da contribuição para o PIS e a COFINS (STF. Plenário. RE 574706/PR, Rel. Min. Cármen Lúcia, julgado em 15/3/2017).

Segundo o Pretório Excelso, a inclusão do ICMS na base de cálculo das referidas contribuições sociais leva ao inaceitável entendimento de que os sujeitos passivos desses tributos faturariam ICMS. Entende-se, ao contrário, que o ICMS apenas circula pela contabilidade da empresa, ou seja, tais valores entram no caixa (em razão do preço total pago pelo consumidor), mas não pertencem ao sujeito passivo, já que este irá repassar ao Fisco. Assim, o valor pago a título de recolhimento de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte porque tais valores são destinados aos cofres públicos dos Estados-Membros ou do DF.

Noutros termos, a parcela correspondente ao ICMS pago não tem natureza de faturamento ou receita bruta, mas de simples ingresso de caixa. Por essa razão, não pode compor a base de cálculo da contribuição para o PIS ou a COFINS. Essa é também a posição atual do STJ quando aduz, em adequação ao entendimento do Supremo Tribunal Federal, que o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS. (STJ. 1ª Turma. REsp 1.100.739-DF, Rel. Min. Sérgio Kukina, julgado em 27/02/2018)

Outro, embora conexo, é o debate a respeito dos regimes de apuração e creditamento dos tributos.

Para fins de arrecadação tributária, a legislação estabelece dois regimes de apuração: cumulativo e não cumulativo. O regime cumulativo é aplicado, em regra, às empresas optantes pelo lucro presumido. Nesse regime, as contribuições incidem sobre a receita bruta da empresa, sem direito a créditos sobre aquisições (paga-se sobre tudo que se vende). No regime não cumulativo, obrigatório para empresas tributadas com base no lucro real, como sói ser o caso dos autos, permite-se o desconto de créditos apurados sobre custos, despesas e encargos vinculados à atividade econômica do contribuinte, conforme disposições dos arts. 3º das Leis nº 10.637/2002 (PIS) e nº 10.833/2003 (COFINS).

No regime não cumulativo, a sistemática de apuração busca evitar a incidência em cascata das contribuições, possibilitando a dedução de créditos gerados nas etapas anteriores da cadeia produtiva.

Com o advento da EC nº 42/2003, a Constituição Federal outorgou autonomia para o legislador definir os setores da atividade econômica que observarão o regime jurídico não cumulativo na cobrança do PIS e da COFINS:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
(...) b) a receita ou o faturamento;

(...)

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Tema 756 de repercussão geral, preconizou como uma das teses:

“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;” (RE 841979, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 28-11-2022, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-s/n DIVULG 08-02-2023 PUBLIC 09-02-2023)

Nesse diapasão, o legislador ordinário recebeu autorização para instituir a não cumulatividade do PIS e da COFINS. Tal sistemática foi regulamentada pelas Leis nº 10.637/2002 (PIS) e nº 10.833/2003 (COFINS), que permitem ao contribuinte deduzir créditos vinculados a custos, despesas e encargos essenciais à atividade empresarial.

Após a consolidação do referido entendimento pelo Supremo Tribunal Federal, a Lei nº 14.592/2023, resultante da conversão da Medida Provisória nº 1.147/2022 com a incorporação do conteúdo da MP nº 1.159/2023, alterou a redação do inciso III do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que passou a dispor:

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

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

(...)

III - do ICMS que tenha incidido sobre a operação de aquisição. (grifei)

Ambos os diplomas normativos tratam do regime não cumulativo, que permite apurar créditos para abater das contribuições devidas. Na prática, se o ICMS estiver destacado na nota, ele não pode ser usado para gerar crédito de PIS/Cofins. Em outras palavras, o crédito de PIS/Cofins deve ser calculado com base no valor da aquisição sem o ICMS.

Interpretando a referida legislação a lume do caso dos autos, o Areópago Federal concluiu:

“Por outro lado, o art. 17, da Lei nº 11.033/04, assegura ao contribuinte o direito ao crédito nas aquisições quando as vendas são efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência do PIS/COFINS. O direito ao crédito, porém, não é aquele que o contribuinte entende como devido, mas sim o que a lei prevê: o crédito nas aquisições é apurado sem a inclusão do ICMS. Portanto, da mesma forma que o ICMS não compõe a base de cálculo para a apuração dos débitos do PIS e da COFINS, o imposto estadual também não deve ser computado para fins de aproveitamento do crédito, tal como disciplinado pela lei. Dessa forma, o contribuinte não tem direito à apuração de créditos de PIS/COFINS sobre o montante correspondente ao ICMS que tenha incidido sobre a operação de aquisição.

Importa referir que, embora o art. 3º, §2º, III, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 mencione expressamente sobre a impossibilidade do direito de crédito apenas sobre o ICMS incidido sobre a operação de aquisição, a interpretação deve ser estendida ao ICMS relativo à prestação de serviços, mesmo porque, como já assinalado, o imposto estadual não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS, de sorte a não integrar, do mesmo modo, a base de crédito das referidas contribuições (art. 3º, §2º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003).” (grifei)

In casu, defende a recorrente que o ICMS compõe o custo de aquisição real, e, portanto, deveria gerar crédito de PIS/Cofins, mesmo que esteja destacado, ou seja, se o ICMS faz parte do custo de aquisição contábil do bem ou insumo, não haveria razão para não ser creditado.

A meu sentir, o acórdão bem analisou a questão, não assistindo razão à recorrente.

A alteração legislativa em comento surgiu no contexto da definição, pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 574.706/PR (Tema 69 da Repercussão Geral), de que o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS incidentes sobre o faturamento ou a receita bruta (débito). A *ratio decidendi* desse julgado reside no entendimento de que o valor do ICMS, embora transite pela contabilidade do contribuinte, constitui receita dos Estados e do Distrito Federal, não se incorporando ao patrimônio da empresa a título de faturamento.

A recorrente defende uma interpretação literal e restritiva da expressão "operação de aquisição", sustentando que ela se aplicaria somente à compra de mercadorias, excluindo, portanto, o ICMS incidente sobre as prestações de serviços tomados pela empresa, como os de transporte intermunicipal e de telecomunicações, os quais, segundo alega, não configuram "operação de aquisição", mas sim "prestação" ou "contratação" de serviço.

A interpretação de um dispositivo legal não pode se limitar à análise isolada de seus termos, devendo considerar o contexto normativo em que está inserido, a finalidade para a qual foi editado (interpretação teleológica) e a harmonia com o sistema jurídico como um todo (interpretação sistemática).

Diante dessa definição jurisprudencial, que impactou significativamente a apuração dos débitos de PIS/COFINS, o legislador ordinário, no exercício de sua autonomia para disciplinar a não cumulatividade dessas contribuições, promoveu a alteração ora discutida. O objetivo claro foi o de restabelecer a simetria na sistemática de apuração das contribuições, expurgando o ICMS não apenas da base de cálculo do débito, mas também da base de cálculo do crédito.

Permitir o creditamento sobre uma parcela (ICMS) que não compõe a base de cálculo do tributo na etapa subsequente (débito) geraria uma distorção no regime não cumulativo, resultando em acúmulo de créditos sem a correspondente tributação e, em última análise, em um subsídio fiscal não previsto explicitamente e contrário à lógica do sistema. A Exposição de Motivos da MP 1.159/2023 (citada nas contrarrazões, e-STJ Fls. 212-213) é clara ao apontar essa preocupação com o desequilíbrio e o potencial esvaziamento da arrecadação destinada à Seguridade Social.

Nesse contexto teleológico e sistemático, a expressão "operação de aquisição" constante do artigo 3º, § 2º, inciso III, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 deve ser interpretada de forma a alcançar todas as hipóteses em que o ICMS incide sobre entradas de bens ou serviços que, nos termos do *caput* e dos incisos do artigo 3º, geram direito ao crédito de PIS/COFINS.

O regime não cumulativo do PIS/COFINS permite o desconto de créditos calculados em relação a: a) bens adquiridos para revenda; b) bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; entre outras hipóteses. A vedação introduzida pelo inciso III do § 2º visa justamente impedir que o ICMS incidente sobre essas aquisições (sejam de bens, sejam de serviços) componha a base de cálculo do crédito a ser descontado.

A distinção semântica pretendida pela recorrente entre "operação de aquisição" (para bens) e "prestação" ou "contratação" (para serviços) não encontra respaldo na lógica da não cumulatividade e na finalidade da norma. O termo "aquisição", no contexto do artigo 3º, deve ser entendido em sentido amplo, como o ato de obter, a título oneroso, bens ou serviços que serão utilizados na atividade empresarial e que conferem direito ao crédito. Se a empresa "adquire" um serviço de transporte intermunicipal ou de telecomunicação, e este serviço é considerado insumo para fins de creditamento de PIS/COFINS, o ICMS que incidiu sobre essa prestação de serviço estará sujeito à vedação do inciso III do § 2º.

Em termos contábeis, ICMS não compõe o faturamento, ou seja, não é receita, não integra o valor que entra para a empresa e, portanto, não deve ser tributado por PIS/Cofins nas vendas. Outrossim, esse mesmo ICMS também não deveria ser considerado custo ou insumo na aquisição, seja por que ele não se caracteriza como insumo produtivo, nem despesa efetiva da

empresa, sendo repassado ao Estado; seja porque ele não representa valor agregado pela cadeia, mas apenas trânsito do imposto. Dessarte, não deveria o ICMS destacado gerar crédito de PIS /Cofins, pois segue a lógica: se não é receita, não deve ser base de débito, e se não é custo /insumo, não deve ser base de crédito.

Adotar a interpretação restritiva da recorrente levaria à conclusão incongruente de que o ICMS seria excluído da base de crédito apenas quando incidente sobre a compra de mercadorias, mas permaneceria na base de crédito quando incidente sobre a contratação de serviços essenciais à atividade produtiva (insumos), criando uma diferenciação sem justificativa plausível dentro da sistemática não cumulativa e frustrando parcialmente o objetivo do legislador de promover a simetria e evitar distorções após a decisão do STF no Tema 69. Do contrário, seria reconhecer a vantagem do contribuinte "nas duas pontas", ferindo a simetria do sistema e interferindo no pacto federativo, com redução considerável da arrecadação federal, ensejando verdadeiro enriquecimento sem causa, em afronta ao art. 884 do Código Civil e aos princípios da isonomia e da justiça tributária.

Assim o sendo, absolutamente incoerente defender que o ICMS não integra a receita (para evitar tributação) e, ao mesmo tempo, defendê-lo como custo (para gerar crédito), afinal, é o que se extrai da clássica parêmia segundo “onde existe a mesma razão fundamental, deve prevalecer a mesma regra de direito (*ubi eadem ratio ibi idem jus*)”.

Portanto, a interpretação que melhor se coaduna com a finalidade da norma e com a sistemática da não cumulatividade do PIS/COFINS é a de que a vedação ao crédito sobre o ICMS, prevista no artigo 3º, § 2º, inciso III, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, abrange tanto o imposto estadual incidente sobre as operações de aquisição de mercadorias quanto aquele incidente sobre as prestações de serviços.

Ante o exposto, conheço parcialmente do Recurso Especial e, nessa extensão, nego-lhe provimento.

Considerando a manutenção da denegação da segurança e a sucumbência da recorrente, mantêm-se as custas a seu cargo, conforme fixado na origem. Sem condenação em honorários advocatícios, nos termos do artigo 25 da Lei nº 12.016/2009 e da Súmula 105/STJ.

É como voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

TERMO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

**REsp 2.190.973 / RS
PROCESSO ELETRÔNICO**

Número Registro: 2025/0001579-7

Número de Origem:
50153474920234047205

Sessão Virtual de 08/05/2025 a 14/05/2025

Relator

Exma. Sra. Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro AFRÂNIO VILELA

Secretário

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : TECNOSAN TECNOLOGIA E SANEAMENTO AMBIENTAL LTDA

ADVOGADO : DANTE AGUIAR AREND - SC014826

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO : DIREITO TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÕES - CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS - PIS

TERMO

A SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, em Sessão Virtual de 08/05/2025 a 14/05/2025, por unanimidade, conheceu parcialmente do recurso, mas lhe negou provimento, nos termos do voto da Sra. Ministra Maria Thereza de Assis Moura.

Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Marco Aurélio Bellizze, Teodoro Silva Santos e Afrânio Vilela votaram com a Sra. Ministra Relatora. Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Afrânio Vilela.

Brasília, 14 de maio de 2025