

EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS DO PIS E DA COFINS – EFEITOS NEGATIVOS DA MEDIDA PROVISÓRIA (“MP”) Nº 1.159/2023 PARA O SETOR ATACADISTA DISTRIBUIDOR

1. A presente nota técnica possui como objetivo analisar a Medida Provisória nº 1.159, de 12.01.2023 (“MP nº 1.159/2023”), que determinou a exclusão do Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviço (“ICMS”) da base de cálculo do crédito da Contribuição ao Financiamento da Seguridade Social (“Cofins”) e Programa de Integração Social (“PIS”), bem como **ratificar os efeitos negativos da referida medida provisória para o setor atacadista distribuidor.**
2. Com efeito, o Governo Federal, ao publicar a MP nº 1.159/2023, teve como objetivo “adequar” o entendimento proferido pelo Supremo Tribunal Federal (“STF”) no Recurso Extraordinário (“RE”) nº 574.706, que determinou a exclusão do ICMS da base de cálculo do débito do PIS e da Cofins.
3. Como se sabe, as empresas do setor atacadista distribuidor tributadas pelo Lucro Real, apuram e recolhem as contribuições pelo regime não-cumulativo, ou seja, na aquisição dos insumos podem se creditar do valor de PIS e Cofins recolhido na cadeia anterior, para abatimento do valor que deverá ser pago.
4. Pois bem. Antes da edição da MP nº 1.159/2023, o setor atacadista distribuidor e demais contribuintes estavam autorizados a apenas excluir o ICMS da base de cálculo das contribuições na venda das mercadorias (faturamento), situação que era extremamente favorável, diante da (des)necessidade de adotar o mesmo procedimento no cálculo do crédito.
5. Deve-se destacar, neste ponto, que a própria Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”), por meio do Parecer SEI nº 14.483 de 28 de setembro de 2021¹, concordou com a exclusão do ICMS destacado da base de cálculo do débito do PIS e da Cofins, tendo, inclusive, afirmado não ser possível com base apenas no conteúdo do acórdão proferido pelo STF, a possibilidade de se proceder ao recálculo de créditos das referidas contribuições sociais

¹ (...) “68. 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 crepitemento de PIS e COFINS, definido pelo art. 195, §12 da Constituição de 1988 e pelos arts. 2º e 3º das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2004”.

apurados nas operações de entrada, porque a questão não foi discutida no julgamento do Tema 69 da Repercussão Geral.

6. Faltava, então, a Receita Federal (“RFB”) se posicionar e unificar o entendimento para melhorar o ambiente de negócios para o setor atacadista distribuidor e demais contribuintes, já que ela (RFB) tinha posicionamento contrário ao RE nº 574.706/PR (e.g. IN nº 1.911/2019 e Parecer Cosit nº 10/2021).

7. O pronunciamento da RFB veio através do artigo 171, II, da IN RFB nº 2.121 de 15 de dezembro de 2022² que, apesar de conter alguns equívocos³, foi acertada no que diz respeito a possibilidade de manutenção do ICMS na base de cálculo dos créditos (entrada) do PIS e da Cofins.

8. Ocorre que, posteriormente, foi publicada a MP nº 1.159/2023. Com a nova determinação, o setor atacadista distribuidor e demais contribuintes deverão excluir o imposto estadual do cálculo dos créditos do PIS e da Cofins (momento da aquisição dos insumos), situação que **diminuirá o crédito de entrada e, conseqüentemente, aumentará o valor a ser recolhido das contribuições sociais pelo setor. Ou seja, haverá nítida majoração da carga tributária.**

9. Além da péssima notícia acerca da diminuição do valor do crédito do PIS e da Cofins, caso a MP nº 1.159/2023 seja convertida em lei, **é preciso chamar a atenção dos motivos voltados à (in)constitucionalidade e (i)legalidade da exclusão do ICMS da base de cálculo dos créditos do PIS e da Cofins previstos na referida medida provisória, que são nocivos ao setor atacadista distribuidor.** Senão, vejamos.

² Art. 171. No cálculo do crédito de que trata esta Seção, poderão ser incluídos:

(...) II - o ICMS incidente na venda pelo fornecedor, ressalvado aquele referido no inciso I do art. 170 (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014, art. 54; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014, art. 55; e Parecer SEI nº 14.483/2021/ME, de 28 de setembro de 2021, item 60, alínea "c").

³ O artigo 170, II, da IN RFB nº 2.121/2022 foi equivocado, ao determinar a exclusão do crédito o IPI incidente na venda do bem pelo fornecedor, já que relativamente ao IPI nas operações internas, não há vedação legal da sua inclusão na base de cálculo dos créditos de PIS/Cofins.

Além disso, o artigo 26, XII e § único, da referida instrução normativa prevê que o ICMS não compõe a receita bruta tributada do contribuinte, conforme o tema nº 69, mas deve integrar as receitas desoneradas da contribuição ao PIS e da Cofins. Tal determinação provocará prejuízo ao contribuinte, caso ele aufera, concomitantemente, receitas tributadas e desoneradas da contribuição ao PIS e da Cofins.

10. A base de cálculo do ICMS, definida como o valor da operação da circulação de mercadorias (artigos 155, II, da CF/88⁴ c/c 2º, I e 8º, I, da LC nº 87/96⁵) inclui o próprio imposto estadual incidente, na medida em que ele faz parte da importância paga pelo comprador e recebida pelo vendedor na operação.

11. Prova disso, é que o artigo 13, §1º, da Lei Kandir⁶ é expresso no sentido de que o ICMS compõe a sua própria base de cálculo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

12. Sobre este aspecto, o C. STF, ao julgar o Tema 214 da Repercussão Geral, reconheceu a constitucionalidade da inclusão do valor do ICMS na sua própria base de cálculo⁷, devendo o valor do imposto ser incluído no preço da mercadoria e do serviço adquiridos. Ou seja, no custo de aquisição passível de creditamento.

13. Vale mencionar que a exposição de motivos da Medida Provisória n.º 135/2003, posteriormente convertida na Lei nº 10.833/2003, é clara ao apontar que o crédito deve ser calculado sobre o valor dos itens adquiridos pelo contribuinte na compra de bens e serviços listados na legislação específica. Esse critério, inclusive, está expresso no artigo 3º, parágrafo 1º, I das Leis nos 10.637/02 e 10.833/03.

14. Neste sentido, se a legislação do PIS e da Cofins prevê que a base de cálculo para apuração dos seus respectivos créditos corresponde ao “valor do bem” e, em sendo tributada a operação de entrada do bem, **não poderia ser segregado o ICMS incidente na aquisição,**

⁴ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

⁵ Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; (...)

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído.

⁶ Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive nas hipóteses dos incisos V, IX e X do **caput** deste artigo: (Redação dada pela Lei Complementar nº 190, de 2022) (Produção de efeitos).

⁷ (RE 582461, Relator (a): Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 18/05/2011, Repercussão Geral - DJe-158 Divulgado 17-08-2011 Publicado 18-08-2011 Ementa VOL-02568-02 PP-00177).

já que se trata de parcela integrante do “valor do bem” transacionado, razão pela qual o setor atacadista distribuidor entende que a MP nº 1.159/2023 é ilegal e inconstitucional.

15. Ademais, a impropriedade da exclusão do ICMS da base dos créditos do PIS e da Cofins decorre do fato de que somente o fornecedor do insumo sabe o que efetivamente está incluído no preço por ele cobrado, ou seja, quais itens compuseram a formação do seu preço. Assim, inúmeras possibilidades se abrem, desde aquela extrema em que o fornecedor esteja desonerado do ICMS, total ou parcialmente, por um benefício fiscal qualquer, até aquela em que o fornecedor não tenha sequer integrado o ICMS no seu preço, por erro de cálculo ou até elisão ou sonegação fiscal, por exemplo.

16. Neste contexto, se mostra arbitrário determinar a exclusão de um montante do ICMS que pode nem ter composto o preço de venda do fornecedor, ao mesmo tempo em que não se pode assumir que o adquirente tenha conhecimento de como foi a formação de preço do seu fornecedor.

17. Em outras palavras, **seria irrelevante para a mensuração do crédito o fato de o fornecedor haver excluído o ICMS da base de débitos dessas Contribuições. O crédito deveria ser calculado sobre o valor pago pela aquisição do insumo.**

18. Neste sentido, a partir de toda a linha de argumentação mencionada acima, a Associação Brasileira de Atacadistas e Distribuidores de Produtos Industrializados (“ABAD”), **se posiciona de forma contrária ao texto original proposto pela MP nº 1.159/2023.**

19. Por fim, deve-se destacar que após a edição do texto original, alguns deputados apresentaram emendas com propostas que visam alterar o conteúdo e extensão da MP nº 1.159/2023 e, conseqüentemente, das Lei nºs 10.637/2022 Lei nº 10.833/2003.

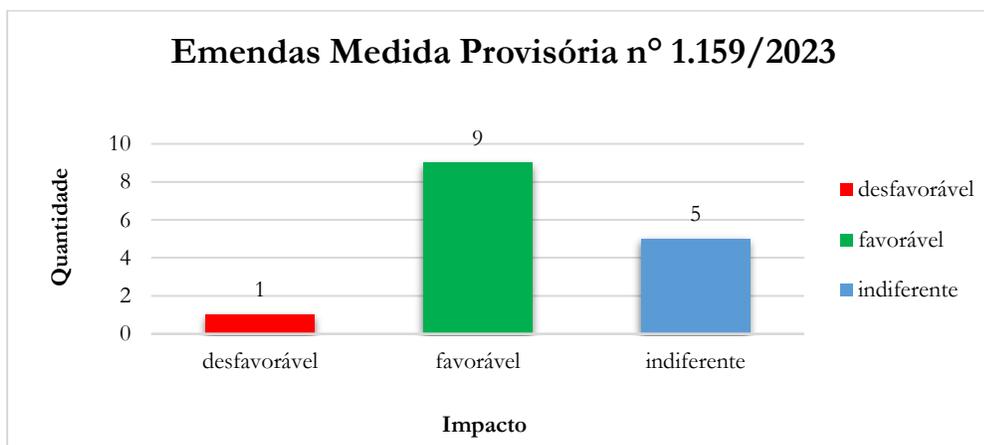
20. Ao analisarmos todas as 15 (quinze) proposições apresentadas, verificamos que:

(i) 9 (nove) possuem como finalidade REDUZIR o impacto negativo que a MP nº 1.159/2023 traz em termos de majoração da carga tributária, ou seja, SÃO FAVORÁVEIS AO SETOR ATACADISTA E DISTRIBUIDOR;

(ii) 1 (uma) é DESFAVORÁVEL aos interesses da ABAD, na medida em que pretende ampliar os efeitos negativos da MP nº 1.159/2023 e, portanto, majorar a carga tributária, razão pela qual somos contrários ao texto proposto;

(iii) 5 (cinco) são INDIFERENTES, haja vista que não impactam diretamente o setor atacadista distribuidor.

21. Elaboramos o gráfico abaixo para demonstrar as conclusões mencionadas acima:



22. A partir da análise das emendas **favoráveis** aos interesses da ABAD, elaboramos um quadro resumo (*vide ANEXO I da presente nota técnica*) que possui maiores detalhes acerca das proposições apresentadas e as razões pelas quais entendemos estão alinhadas ao setor atacadista distribuidor.

23. Portanto, concluímos que: (i) o texto original da MP nº 1.159/2023, que propôs a exclusão do ICMS da base dos créditos do PIS e da Cofins, é inconstitucional, ilegal e contrário aos interesses do setor atacadista distribuidor, razão pela qual a ABAD se posiciona de forma contrária ao texto e; (ii) 9 das 15 propostas de emenda apresentadas pelos deputados visam mitigar os efeitos negativos da referida medida provisória, na medida em que pretendem evitar a majoração da carga tributária.

ANEXO I – PROPOSTAS DE EMENDA AO TEXTO ORIGINAL DA MP Nº 1.159/2023

Data	Autor	Autor	Observação
03/02/2023	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 base de cálculo dos créditos do PIS e da Cofins	Rafael Simoes	A emenda pretende suprimir do texto original a vedação: (i) ao crédito do ICMS que tenha incidido sobre a operação de aquisição e ; (ii) da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. A emenda é favorável, pois reduz a extensão da MP.
03/02/2023	Emenda à MP que "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 base de cálculo dos créditos do PIS e da Cofins	Silvia Cristina	A emenda visa suprimir do texto original as alterações promovidas nas leis 10.637 e 10.833 para excluir o ICMS da base dos créditos do PIS/Cofins, por entender que são mudanças indevidas e impertinentes, pois irão aumentar a carga tributária das empresas e tornarão ainda mais complexa a apuração dos aludidos créditos, aumentando o chamado Custo Brasil, que no último ano representou quase 20% do PIB. A emenda é favorável, pois está de acordo com posicionamento da ABAD.
03/02/2023	Emd à MPV 1159/2023	Weverton Rocha Marques de Sousa	A emenda visa incluir no texto original disposição sobre a transação tributária que, muito embora não esteja relacionado ao tema da exclusão do ICMS da base dos créditos do PIS/Cofins, prevê melhores condições para que o contribuinte possa transacionar seu passivo federal. A emenda é favorável para o setor.
03/02/2023	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 base de cálculo dos créditos do PIS e da Cofins	Luiz Philippe de Orleans e Bragança	A emenda visa suprimir do texto original a exclusão do ICMS da base dos créditos do PIS/Cofins, por entender que tal mecanismo trazido pela MP viola a regra "base contra base". A emenda é favorável ao setor, na medida em que a ABAD se posiciona de forma contrária ao texto da MP.
03/02/2023	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 base de cálculo dos créditos do PIS e da Cofins	Gilson Marques	A emenda visa aumentar a base de créditos do PIS/PASEP e da COFINS, suprimindo o termo insumo da definição de créditos, aproximando-se da lógica do crédito financeiro, onde todas as aquisições feitas pelas empresas são objeto de apropriação de créditos. A emenda amplia o direito ao crédito sobre insumos, o que é positivo para os filiados.
03/02/2023	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 base de cálculo dos créditos do PIS e da Cofins	Gilson Marques	A emenda visa excluir o ISS da base de cálculo do PIS e da Cofins. A emenda é favorável aos interesses da ABAD, na medida em que reduz a carga tributária.
03/02/2023	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 base de cálculo dos créditos do PIS e da Cofins	Gilson Marques	A emenda visa excluir o PIS e Cofins das próprias bases de cálculo. A emenda é favorável aos interesses da ABAD, na medida em que reduz a carga tributária.
03/02/2023	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 base de cálculo dos créditos do PIS e da Cofins	Gilson Marques	A emenda visa incluir no texto original o dever do Poder Executivo federal de reduzir as alíquotas do PIS/PASEP nos percentuais correspondentes ao montante da redução dos créditos apurados. A emenda é positiva, na medida em que visa evitar o aumento global da carga tributária, equilibrando a redução da base de cálculo dos créditos dessas contribuições com a redução das alíquotas gerais, a ser calculada e operacionalizada pela Receita Federal. A ABAD é favorável ao texto da emenda.
03/02/2023	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 base de cálculo dos créditos do PIS e da Cofins	Gilson Marques	A emenda visa incluir no texto original o dever do Poder Executivo federal deverá reduzir as alíquotas do PIS/PASEP nos percentuais correspondentes ao montante da redução dos créditos apurados. A emenda é positiva, na medida em que visa evitar o aumento global da carga tributária, equilibrando a redução da base de cálculo dos créditos dessas contribuições com a redução das alíquotas gerais, a ser calculada e operacionalizada pela Receita Federal. A ABAD é favorável ao texto da emenda.