



Poder Judiciário  
JUSTIÇA FEDERAL DE PRIMEIRO GRAU

MANDADO DE SEGURANÇA (120) Nº 5002451-59.2018.4.03.6143 / 1ª Vara Federal de Limeira IMPETRANTE:  
\_\_\_\_ TRANSPORTES EIRELI Advogado do(a) IMPETRANTE: \_\_\_\_\_ - SP197086 IMPETRADO:  
DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM LIMEIRA, UNIAO FEDERAL - FAZENDA NACIONAL

## DECISÃO

Cuida-se de mandado de segurança com pedido liminar, impetrado contra ato praticado pelo **DELEGADO DA RECEITA FEDERAL EM LIMEIRA**, objetivando a exclusão da **base de cálculo do IRPJ e da CSLL** dos valores relativos ao **ICMS**.

Busca ainda a declaração do direito de proceder à compensação dos valores recolhidos nos últimos 5 (cinco) anos.

Dentre outros argumentos, aduz a impetrante que a parcela relativa ao ICMS não pode compor a base de cálculo dos citados tributos por não constituir receita a compor o faturamento, conforme entendimento do STF.

Requer a concessão de medida liminar que suspenda a exigibilidade dos aludidos créditos tributários. Pugna, ao final, pela confirmação da liminar e pela concessão da segurança.

**É o relatório. DECIDO.**

**Consoante se extrai do art. 7º, III, da Lei 12.016/09, faz-se mister, para a concessão de liminar em sede de mandado de segurança, a presença do requisito verbalizado na expressão “fundamento relevante”. Este, segundo autorizada doutrina, “não se confunde com o fumus boni iuris, pois representa um plus em relação a este” (Mauro Luiz Rocha Lopes, Comentários à Nova Lei do Mandado de Segurança, 1ª ed., p. 83). Mais adiante, o ilustre autor pontifica:**

“Fundamento relevante é, portanto, o fundamento plausível, passível de ser acolhido em sede de segurança, estando mais próximo dos requisitos exigidos para a antecipação de tutela (prova inequívoca e verossimilhança das alegações).” (*idem, ibidem*).

**Além do fundamento relevante**, mister que se faça presente o **periculum in mora**, consistente na possibilidade de **ineficácia** da medida, caso seja procedente ao final o pedido, diante da demora em sua concretização.

Pois bem. Analisarei os pedidos da impetrante em dois tópicos.

O ponto fulcral do quanto decidido pelo STF em relação à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS radica-se na tese de que tributo não se assimila à noção de receita ou faturamento, de modo que a inclusão, na base de cálculo de tais contribuições, de valores referentes ao *quantum* tributário suportado a título de ICMS, escaparia do conteúdo semântico dos termos “receita” ou “faturamento”.

Pois bem.



Assim dispõe o artigo 25 da Lei nº 9.430/1996 a respeito do lucro presumido para apuração do IRPJ:

**Art. 25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:**

I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o [art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977](#), auferida no período de apuração de que trata o art. 1º, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos; e [\(Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014\) \(Vigência\)](#)

II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas, os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso I, com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o [inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976](#), e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período. [\(Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014\) \(Vigência\)](#)

§ 1º O ganho de capital nas alienações de investimentos, imobilizados e intangíveis corresponderá à diferença positiva entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil. [\(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014\) \(Vigência\)](#)

§ 2º Para fins do disposto no § 1º, poderão ser considerados no valor contábil, e na proporção deste, os respectivos valores decorrentes dos efeitos do ajuste a valor presente de que trata o [inciso III do caput do art. 184 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976](#). [\(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014\) \(Vigência\)](#)

§ 3º Os ganhos decorrentes de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não integrarão a base de cálculo do imposto, no momento em que forem apurados. [\(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014\) \(Vigência\)](#)

§ 4º Para fins do disposto no inciso II do caput, os ganhos e perdas decorrentes de avaliação do ativo com base em valor justo não serão considerados como parte integrante do valor contábil. [\(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014\) \(Vigência\)](#)

§ 5º O disposto no § 4º não se aplica aos ganhos que tenham sido anteriormente computados na base de cálculo do imposto. [\(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014\) \(Vigência\) – grifei.](#)

Cito ainda o artigo 29 da mesma lei, que trata da base de cálculo da CSLL:

**Art. 29. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado e pelas demais empresas dispensadas de escrituração contábil, corresponderá à soma dos valores:**

I - de que trata o [art. 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995](#);

II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas, os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso I do caput, com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o [inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976](#).



*de dezembro de 1976, e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período.*  
*(Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)*  
*(Vigência)*

O artigo 20 da Lei nº 9.249/1995, mencionado pelo inciso I acima transrito, preconiza:

**Art. 20. A base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido** devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal ou trimestral a que se referem os arts. 2º, 25 e 27 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, **corresponderá a 12% (doze por cento) sobre a receita bruta** definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida no período, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15, cujo percentual corresponderá a 32% (trinta e dois por cento).  
*(Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)*  
*(Vigência)*

Em ambos os tributos, os dispositivos legais fazem remissão à **receita bruta** como base de cálculo em relação aos contribuintes que optarem por declarar o lucro presumido.

Logo se observa identidade de razões entre o caso concreto e o quanto decidido pela Suprema Corte, na medida em que aqui, como lá, o cerne da questão cinge-se com o adequado conceito de receita ou faturamento, sendo certo que não é possível ao legislador imprimir, a estes termos, noções que não guardem qualquer coerência com seu real sentido. Uma coisa não pode ser e não ser ao mesmo tempo, sob os mesmos aspectos, sendo certo que, se tributo não pode constituir ontologicamente receita ou faturamento, não é possível que em determinados casos a tanto se assimile; ou o tributo, em sua ontologia, é uma despesa do contribuinte, ou um acréscimo patrimonial. E é óbvio que, por sua própria natureza, as espécies tributárias são dispêndios que se tem a favor do Estado.

Portanto, incontornável a aplicação do mesmo entendimento firmado pelo STF no RE 240.785-MG e no RE 574.706 também ao IRPJ e à CSLL. Neste sentido:

**TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. ICMS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.** 1. A jurisprudência desta Corte e do Superior Tribunal de Justiça pacificou-se no sentido de que é constitucional e legal a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, nos termos do art. 3º, §2º, I, da Lei 9.718/98. (Súmulas 68 e 94 do STJ). 2. **No que se refere ao IRPJ e a CSLL calculados sobre o lucro presumido, é aplicável o mesmo raciocínio acima, uma vez que a tributação é feita mediante a aplicação de um percentual sobre a receita bruta auferida em determinado período de apuração, e o ICMS se constitui em encargo tributário que integra a receita bruta e o faturamento.** 3. Precedente desta Turma. 4. Sentença mantida. (AC 200871000333752, VÂNIA HACK DE ALMEIDA, TRF4 - SEGUNDA TURMA, D.E. 07/04/2010.)

Teço, todavia, algumas outras considerações, a fim de que se preserve a dialética a que deve obedecer toda decisão judicial.

Uma coisa de que se deve precaver é que no julgamento levado a efeito pelo STF tratou-se do alcance da expressão “faturamento”, enquanto as leis ora em discussão nos autos referem-se a um conceito mais amplo, que é o de “receita”. Isto porque, em que pese poder ostentar maior amplitude, fato é que o núcleo comum, a tangenciar seja este caso, seja o definido



pelo Supremo, é a consideração de dispêndios tributários como se caracterizando como ganhos da empresa. E receita, assim como faturamento, não abrange rubricas outras que não sejam entradas; tributo não é entrada, mas saída.

A propósito, da definição contábil de despesa e receita, já se infere a correção do raciocínio que temos vindo a empreender:

*“A despesa pode ser definida como o sacrifício patrimonial feito intencionalmente pelo empresário com o objetivo de gerar receita” (RICARDO J.FERREIRA, Contabilidade Básica, Ed. Ferreira, 3ª ed., p. 131).*

Mais adiante, exemplifica o mesmo autor:

*“Como exemplos de despesas na atividade empresarial, temos: salários, encargos e contribuições sociais (INSS, FGTS), aluguéis, impostos (IR, IPTU, ISS) [...]” (Idem, ibidem).*

Ao tratar da receita, aduz que:

*“As contas de receitas registram as variações patrimoniais positivas. A receita aumenta a situação líquida” (idem, p. 163).*

Ou seja: embora não se confunda com lucro, a receita é tudo o que ingressa no patrimônio da empresa. Já a despesa, que lhe é antagônica, refere-se ao que é subtraído por força de obrigações, inclusive fiscais.

Sob a ótica exclusivamente contábil, portanto, exsurge claro que tributo insere-se no conceito de despesas e não no de receitas.

Mas não apenas sob uma ótica unilateral devem ser examinadas as questões jurídicas. Assim sendo, impende aduzir que o conceito de receita bruta pretendido pela legislação em apreço, ao englobar no conceito de receita o que mais não é que despesa, acaba por infringir o art. 110 do CTN, que preceitua que *“A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”*.

Prosseguindo com a análise, verifica-se também que a consideração de despesas como sendo receitas, para fins de incidência tributária, infringe o **princípio da capacidade contributiva**, na medida em que submete à tributação parte não efetivamente computável como receita, mas como despesa, acabando por tributar dispêndios que, longe de revelarem capacidade de contribuir, exteriorizam o oposto.

Não obstante, a impetrada defende-se ao argumento de que o ICMS incide sobre si próprio, estando incluído no valor total da nota fiscal de venda, diversamente do que ocorre com o IPI. Tal questão não mais se coloca, considerado o quanto decidido pelo STF. Todavia – e ainda para preservar a imperiosa dialética judicial –, faço aqui, quanto ao ponto, as seguintes observações:

Malgrado seja sobejadamente conhecido que, **para fins de registros contábeis**, em regra é realizado o confronto do montante de **ICMS a recuperar** (o qual não é lançado como parte de custo de aquisição de mercadorias para revenda, mas sim, como um direito no Ativo Circulante) com o montante do **ICMS a recolher** (cujo valor é obtido mediante transporte do saldo apurado da conta ICMS incidente sobre as vendas realizadas), e ainda que desse confronto, hipoteticamente, nenhum valor remanesça a ser quitado pelo contribuinte perante o Fisco caso o saldo de ICMS a recuperar constituir-se superior ao do ICMS a recolher, tal conjuntura – cuja precisa constatação, inclusive, seria duvidosamente factível, haja vista a dinâmica dos registros contábeis de tal natureza – não autoriza a inclusão do ICMS para compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, consoante se infere explicitamente do seguinte acórdão, prolatado pelo STF:



**"RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO. 1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS. 2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação. 3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS. 3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações. 4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS."**

(STF, RE 574706, Relator(a): Min. CARMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO Dje-223 DIVULG 29-09-2017 PUBLIC 02-10-2017. Grifei).

#### **O mesmo raciocínio aplica-se em relação aos créditos presumidos de ICMS.**

Veja-se o quanto decidido pelo STJ nesse sentido:

**"TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APPLICABILIDADE. ICMS. CRÉDITOS PRESUMIDOS CONCEDIDOS A TÍTULO DE INCENTIVO FISCAL. INCLUSÃO NAS BASES DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL. INVIALIDADE. PRETENSÃO FUNDADA EM ATOS INFRALEGIAIS. INTERFERÊNCIA DA UNIÃO NA POLÍTICA FISCAL ADOTADA POR ESTADO-MEMBRO. OFENSA AO PRINCÍPIO FEDERATIVO E À SEGURANÇA JURÍDICA. BASE DE CÁLCULO. OBSERVÂNCIA DOS ELEMENTOS QUE LHE SÃO PRÓPRIOS. RELEVÂNCIA DE ESTÍMULO FISCAL OUTORGADO POR ENTE DA FEDERAÇÃO. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO FEDERATIVO. ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. INCONSTITUCIONALIDADE ASSENTADA EM REPERCUSSÃO GERAL PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (RE N. 574.706/PR). AXIOLOGIA DA RATIO DECIDENDI APLICÁVEL À ESPÉCIE. CRÉDITOS PRESUMIDOS. PRETENSÃO DE CARACTERIZAÇÃO COMO RENDA OU LUCRO. IMPOSSIBILIDADE.**

- I - Controverte-se acerca da possibilidade de inclusão de crédito presumido de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.
- II - O dissenso entre os acórdãos paradigma e o embargado repousa no fato deque o primeiro manifesta o entendimento de que o incentivo fiscal, por implicar redução da carga tributária, acarreta, indiretamente, aumento do lucro da empresa, insígnia essa passível de tributação pelo IRPJ e pela CSLL; já o segundo considera que o estímulo outorgado constitui incentivo fiscal, cujos valores auferidos não podem se expor à incidência do IRPJ e da CSLL, em virtude da vedação aos entes federativos de instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.
- III - Ao considerar tal crédito como lucro, o entendimento manifestado pelo acórdão paradigma, da 2ª Turma, sufraga, em última análise, a



*possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou.*

- IV - *Tal entendimento leva ao esvaziamento ou redução do incentivo fiscallegitimamente outorgado pelo ente federativo, em especial porque fundamentado exclusivamente em atos infralegais, consoante declinado pela própria autoridade coatora nas informações prestadas.*
- V - *O modelo federativo por nós adotado abraça a concepção segundo a qual adistribuição das competências tributárias decorre dessa forma de organização estatal e por ela é condicionada.*
- VI - *Em sua formulação fiscal, revela-se o princípio federativo um autênticosobreprincípio regulador da repartição de competências tributárias e, por isso mesmo, elemento informador primário na solução de conflitos nas relações entre a União e os demais entes federados.*
- VII - *A Constituição da República atribuiu aos Estados-membros e ao DistritoFederal a competência para instituir o ICMS - e, por consequência, outorgar isenções, benefícios e incentivos fiscais, atendidos os pressupostos de lei complementar.*
- VIII - *A concessão de incentivo por ente federado, observados os requisitos legais, configura instrumento legítimo de política fiscal para materialização da autonomia consagrada pelo modelo federativo. Embora represente renúncia a parcela da arrecadação, pretende-se, dessa forma, facilitar o atendimento a um plexo de interesses estratégicos para a unidade federativa, associados às prioridades e às necessidades locais coletivas.*
- IX - *A tributação pela União de valores correspondentes a incentivo fiscal estimula competição indireta com o Estado-membro, em desapreço à cooperação e à igualdade, pedras de toque da Federação.*
- X - *O juízo de validade quanto ao exercício da competência tributária há de ser implementado em comunhão com os objetivos da Federação, insculpidos no art. 3º da Constituição da República, dentre os quais se destaca a redução das desigualdades sociais e regionais (inciso III), finalidade da desoneração em tela, ao permitir o barateamento de itens alimentícios de primeira necessidade e dos seus ingredientes, reverenciando o princípio da dignidade da pessoa humana, fundamento maior da República Federativa brasileira (art. 1º, III, C.R.).*
- XI - *Não está em xeque a competência da União para tributar a renda ou o lucro, mas, sim, a irradiação de efeitos indesejados do seu exercício sobre a autonomia da atividade tributante de pessoa política diversa, em desarmonia com valores éticos-constitucionais inerentes à organicidade do princípio federativo, e em atrito com o princípio da subsidiariedade, que reveste e protege a autonomia dos entes federados.*
- XII - *O abalo na credibilidade e na crença no programa estatal proposto pelo Estado-membro acarreta desdobramentos deletérios no campo da segurança jurídica, os quais não podem ser desprezados, porquanto, se o propósito da norma consiste em descomprimir um segmento empresarial de determinada imposição fiscal, é inegável que o ressurgimento do encargo, ainda que sob outro figurino, resultará no repasse dos custos adicionais às mercadorias, tornando inócuas, ou quase, a finalidade colimada pelos preceito legais, aumentando o preço final dos produtos que especifica, integrantes da cesta básica nacional.*
- XIII - *A base de cálculo do tributo haverá sempre de guardar pertinência com aquilo que pretende medir, não podendo conter aspectos estranhos, é dizer, absolutamente impertinentes à própria materialidade contida na hipótese de incidência.*



XIV - Nos termos do art. 4º da Lei n. 11.945/09, a própria União reconheceu a importância da concessão de incentivo fiscal pelos Estados-membros e Municípios, prestigiando essa iniciativa precisamente com a isenção do IRPJ e da CSLL sobre as receitas decorrentes de valores em espécie pagos ou creditados por esses entes a título de ICMS e ISSQN, no âmbito de programas de outorga de crédito voltados ao estímulo à solicitação de documento fiscal na aquisição de mercadorias e serviços.

XV - O STF, ao julgar, em regime de repercussão geral, o RE n. 574.706/PR, assentou a constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, sob o entendimento segundo o qual o valor de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, constituindo mero ingresso de caixa, cujo destino final são os cofres públicos. Axiologia da ratio decidendi que afasta, com ainda mais razão, a pretensão de caracterização, como renda ou lucro, de créditos presumidos outorgados no contexto de incentivo fiscal.

XVI - Embargos de Divergência desprovidos."

(EREsp 1517492/PR, Rel. Ministro OG FERNANDES, Rel. p/ Acórdão Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/11/2017, DJe 01/02/2018)

**À luz de todas essas razões**, repto presente o fundamento relevante para a concessão da tutela de urgência.

Ademais, emerge também o *periculum in mora*, pois, se concedida a tutela jurisdicional somente por ocasião da sentença, permanecerá a impetrante recolhendo as contribuições sobre uma base de cálculo constitucional, encontrando as já conhecidas dificuldades para reaver o que pagou a mais, seja por restituição, seja por compensação.

Posto isso, CONCEDO A LIMINAR, a fim de suspender a exigibilidade dos créditos de IRPJ e CSLL incidentes sobre os valores relativos ao ICMS;

Deverá a autoridade coatora abster-se de praticar qualquer ato de cobrança ou de restrição ao nome da impetrante **em relação a tais valores.**

Colham-se as informações da autoridade coatora.

Intime-se o representante judicial da pessoa jurídica a que pertence a autoridade impetrada.

Após, sejam os autos remetidos ao Ministério Público Federal.

Em seguida, venham conclusos para sentença.

Publique-se. Intime-se. Oficie-se.

**MARCELO JUCÁ LISBOA**

**Juiz Federal Substituto**

**LIMEIRA, 5 de setembro de 2018.**

