

---

## Opinião: ainda sobre a exclusão do ICMS do cálculo do PIS/Cofins

Poucos temas têm suscitado tantos debates como a tese sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins. O RE 574.706/PR, no qual foi reconhecida a repercussão geral e houve decisão favorável à tese do contribuinte, tramita há mais de 15 anos apenas no Supremo Tribunal Federal. A tese, entretanto, já era conhecida pelos ministros do STF: o primeiro caso a chegar à Corte Suprema (RE 240.785/MG) foi ajuizado em 1992 e demorou mais de 20 anos para a sua conclusão definitiva (2014).

Em que pese esse longo período de debates, ainda estamos distantes de uma solução definitiva. Apesar de o plenário do STF ter fixado tese no sentido de que “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins”, em sessão realizada no dia 15/03/2017, não há qualquer consenso acerca dos efeitos concretos dessa decisão para a apuração das contribuições.

Sem considerar a demora de mais de 7 meses para a publicação do acórdão, ainda estão pendentes de decisão os Embargos de Declaração protocolados no dia 19/10/2017 pela Procuradoria da Fazenda Nacional, cujo julgamento está marcado para ocorrer na sessão do dia 05/12/19.

Praticamente 21 meses depois da decisão de mérito, portanto!

Durante esse período, a Receita Federal do Brasil já começou a se posicionar, por intermédio de legislação infralegal, a respeito dos limites práticos da decisão. A começar, pela Solução de Consulta Interna Cosit nº 13/2018, pela qual manifestou o entendimento de que o ICMS a ser excluído da base de cálculo das contribuições sobre a receita bruta seria apenas o ICMS efetivamente recolhido pelos contribuintes (i.e., a parcela do ICMS a recolher para a Fazenda Pública dos Estados ou do Distrito Federal), e não aquele incidente na operação (i.e., o destacado em documento fiscal):

31. Se depreende assim, do teor do julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, submetido ao rito da repercussão geral previsto no Art. 543-B da Lei nº 5.869, de 1973, bem como da análise de todos os votos formadores da tese vencedora, a qual definiu que o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, tanto na sua incidência cumulativa como na incidência não cumulativa, corresponde à parcela do ICMS a ser pago, isto é, à parcela do ICMS a recolher para a Fazenda Pública dos Estados ou do Distrito Federal.

Tal posicionamento tem sido inadvertidamente adotado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Acórdão nº 3302-006.550) e decorre de suposta obscuridade na decisão do STF, que, em verdade, a nosso ver, não houve. Sobre essa suposta dualidade entre “ICMS recolhido” e “ICMS destacado”, o voto da Ministra Relatora Cármen Lúcia é bastante elucidativo: “Desse quadro é possível extrair que, conquanto nem todo o montante do ICMS seja imediatamente recolhido pelo contribuinte posicionado no meio da cadeia (distribuidor e comerciante), ou seja, parte do valor do ICMS destacado na ‘fatura’ é aproveitado pelo contribuinte para compensar com o montante do ICMS gerado na operação anterior, em algum momento, ainda que não exatamente no mesmo, ele será recolhido e não constitui receita do contribuinte, logo ainda que, contabilmente, seja escriturado, não guarda relação com a definição constitucional de faturamento para fins de apuração da base de cálculo das contribuições”. Portanto, sendo este o voto condutor, dificilmente se poderia sustentar que não houve um posicionamento expresso a respeito do tema.

Inclusive, em outras manifestações posteriores igualmente a questão foi debatida, mantendo-se a mesma linha de raciocínio. Por ocasião do julgamento do RE 954.262, o Min. Gilmar Mendes, em decisão monocrática, consignou que “o Supremo Tribunal Federal afirmou que o montante de ICMS destacado nas notas fiscais não constitui receita ou faturamento, razão pela qual não pode fazer parte da base de cálculo do PIS e da COFINS”. Trata-se, portanto, de reafirmação de que o alcance da decisão do STF no RE 574.706/PR era o ICMS efetivamente destacado.

Além do voto condutor e das recentes decisões do STF sobre o tema, a análise do *leading case* sob a perspectiva processual respaldaria a conclusão de que o direito à exclusão do ICMS destacado da base de cálculo do PIS e da COFINS se refere ao imposto efetivamente destacado. Isso porque, no caso submetido à análise da Suprema Corte, consta expressamente do dispositivo da sentença a concessão da segurança nos seguintes termos: “para reconhecer o direito da impetrante de excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS a parcela relativa ao ICMS destacado na nota fiscal”. Logo, sendo provido o Recurso Extraordinário do contribuinte para reconhecer o direito à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, seria possível afirmar que o montante a ser excluído já foi delimitado no dispositivo da sentença, mormente levando em consideração que tal matéria não foi impugnada no Recurso de Apelação interposto pela União naquela oportunidade.

Sob a perspectiva pragmática, de fato, o que sempre foi incluído na base de cálculo do PIS e da Cofins era o ICMS destacado em nota fiscal, até porque o crédito é apenas uma moeda escritural de uso facultativo pelo contribuinte, na sistemática de recolhimento do imposto, não afetando o imposto incidente na operação ou a operação em si. A compensação mediante abatimento de débitos de ICMS com os créditos do imposto do período ocorre – se ocorrer – em momento muito posterior ao da própria operação, tornando questionável sua relevância para fins de mensuração da receita bruta do contribuinte.

Conquanto a questão da identificação de qual ICMS (destacado x recolhido) há de ser excluído da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS seja o principal ponto hoje pendente de definição neste tema, tal problemática não foi a única tentativa fazendária de se restringir os efeitos da decisão do STF. Outro pleito que tem sido suscitado pela União é a restrição à aplicação do precedente do STF apenas aos casos em que haja trânsito em julgado da decisão, o que tem sido afastado pelas turmas do próprio STF (como, por exemplo, no ARE 673256 AgR ou no ARE 930647 AgR).

E não é só. Novas tentativas têm sido empreendidas com o propósito de reduzir o alcance da tese firmada pelo STF no RE 574.706/PR, como o entendimento de que a decisão alcançaria apenas as situações abrangidas sob a égide da legislação contemporânea à propositura da ação, i.e., anterior às modificações introduzidas – tanto na Lei nº 9.718/98, quanto nas lei nºs 10.637/02 e 10.833/03 – pela Lei nº 12.973/14.

Ou seja: a superveniência da Lei nº 12.973/2014 permite restringir os efeitos da decisão do STF prolatada nos autos do RE nº 574.706 apenas aos fatos geradores ocorridos anteriormente ao advento da referida lei?

Esse debate, que é bastante recente, ainda será objeto de reflexão pelos tribunais superiores. Há precedentes para ambos os sentidos, embora, em nosso entendimento, a decisão do STF tenha se calcado no próprio conceito constitucional de receita/faturamento, de modo que referida modificação infraconstitucional seria insuficiente para infirmar ou restringir a decisão da Suprema Corte.

Assim, considerando que a Constituição Federal de 1988, ao se valer das expressões “receita” e “faturamento”, delimitou os limites do campo de incidência do PIS e da COFINS, as leis que viessem a instituir tais contribuições, como é o caso das modificações implementadas pela Lei nº 12.973/2014, estariam vinculadas àqueles conceitos, os quais já foram fixados pelo STF.

Se assim é, mesmo após a edição da Lei nº 12.973/14 seria possível identificar uma identidade do conceito de faturamento com aquele previsto no art. 12 do Decreto-Lei n. 1.598/77, de modo que as mudanças previstas na Lei nº 12.973/14 em nada alteraram o conceito de receita e faturamento para fins de incidência da contribuição ao PIS e da Cofins, tendo sido mantido incólume o conceito de receita bruta, como sempre existiu nas lei nºs 10.637/02 e 10.833/03.

Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça possui entendimento no sentido de que leis posteriores que não resultem em alteração da relação jurídico-tributária não tem o condão de legitimar a cobrança de tributo já considerado ilegítimo sob a perspectiva de sua materialidade<sup>1</sup>.

Outra problemática relacionada ao tema se refere ao fato de que não há definição acerca da amplitude dos efeitos da decisão do RE 574.706/PR no que tange à exclusão de outros tributos que, da mesma forma, compõem a base de cálculo do PIS e da Cofins. Reconhecendo a força e o acerto deste precedente, bem como a *ratio decidendi* adotada pela Suprema Corte para julgamento do *leading case*, não há razões para que não se exclua o ICMS de outros tributos que possuam como base de cálculo a receita bruta, bem como igualmente seria bastante defensável que os demais tributos (por exemplo, o ISS e as próprias contribuições) também sejam excluídos da base de cálculo das contribuições.

Tanto é assim que o próprio STF já aplicou a *ratio decidendi* do RE 574.706/PR para excluir o ICMS da base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB)<sup>2</sup>, haja vista que os fundamentos constitucionais utilizados pela Suprema Corte no referido *leading case* são igualmente aplicáveis.

Nesse diapasão, é importante recordar que recentemente foi aprovada a Lei nº 13.874 (Lei da Liberdade Econômica), que alterou o art. 19 da Lei 10.522/2002, autorizando, entre outras hipóteses, que a Procuradoria da Fazenda Nacional deixe de contestar, de oferecer contrarrazões e de interpor recursos, bem como a desistir de recursos já interpostos (desde que inexistam outros fundamentos relevantes), na hipótese em que a ação ou a decisão judicial ou administrativa versar sobre:

V – tema fundado em dispositivo legal que tenha sido declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle difuso e tenha tido sua execução suspensa por resolução do Senado Federal, ou tema sobre o qual exista enunciado de súmula vinculante ou que tenha sido definido pelo Supremo Tribunal Federal em sentido desfavorável à Fazenda Nacional em sede de controle concentrado de constitucionalidade;

VI – tema decidido pelo Supremo Tribunal Federal, em matéria constitucional, ou pelo Superior Tribunal de Justiça, pelo Tribunal Superior do Trabalho, pelo Tribunal Superior Eleitoral ou pela Turma Nacional de Uniformização de Jurisprudência, no âmbito de suas competências, quando:

a) for definido em sede de repercussão geral ou recurso repetitivo; ou

b) não houver viabilidade de reversão da tese firmada em sentido desfavorável à Fazenda Nacional, conforme critérios definidos em ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

Nesses casos, a dispensa 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 inexistam outros fundamentos relevantes que justifiquem a impugnação em juízo.

Em nossa opinião, é fundamental que o Supremo Tribunal Federal se pronuncie, o quanto antes, de forma definitiva sobre o tema, para resolver as inúmeras controvérsias que têm surgido, muito por conta do longo período em que o tema se encontra pendente de solução, o que, conseqüentemente, resulta no aumento dos valores em jogo, caso o STF reafirme a tese da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins. Igualmente relevante é que haja uma manifestação clara acerca dos efeitos de sua decisão na sistemática de apuração do tributo, evitando assim que o contencioso em volta desta questão acabe por ampliar e se alongar por mais algumas décadas. Somente assim os contribuintes poderão ter previsibilidade e segurança jurídica quanto aos efeitos tributários de suas atividades empresariais.

---

1 A título de exemplo, cite-se: REsp 1118893/MG, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/03/2011, DJe 06/04/2011; REsp 731.250/PE, Rel. Min. ELIANA CALMON, Segunda Turma, DJ 30/4/07.

2 A título de exemplo, cite-se: RE 1089337 AgR, Rel. Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, DJe 15.05.2018; e RE 1151761 AgR, Rel. Min. ALEXANDRE DE MORAES, Primeira Turma, DJe 14.12.2018; RE 1100405 AgR, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Segunda Turma.

**Date Created**

14/10/2019