

Queiroz: Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/Cofins

No julgamento, em regime de repercussão geral, do RE 574.706/PR, restou assentado pelo STF que "o ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da Cofins". As consequências dessa decisão, contra a qual foram interpostos embargos de declaração pela União, podem ser muito *uma lamentável vitória de Pirro*.



A Constituição (artigo 155, inciso II) informa a base de

cálculo possível do ICMS: é o valor das "operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação".

Tendo isso em conta, é mais fácil compreender o adequado significado das disposições legais (do Decreto-Lei nº 406/68 e da Lei Complementar nº 87/86) que prescrevem que o "ICMS integra a sua própria base de cálculo" [1]. Por força dessas disposições, é corrente a assertiva de que o ICMS adota a sistemática de "cálculo por dentro". Considerando essas disposições legais, o STF chegou a decidir que "a base de cálculo do ICMS corresponder ao valor da operação somado ao próprio tributo" (AI 413753 AgR). Essa situação, em princípio estranha, estaria representada pelo seguinte exemplo aritmético:

- 1) Valor de venda da mercadoria = R\$ 100;
- 2) Alíquota do ICMS = 18%;
- 3) Valor do ICMS destacado na nota fiscal de venda = R\$ 18;
- 4) Base de cálculo do ICMS a ser pago pelo comerciante = valor de venda da mercadoria (R\$ 100), acrescido do valor apurado pela aplicação da alíquota de 18% (18% de R\$ 100 = R\$ 18) = R\$ 118;
- 5) Valor a ser pago pelo comerciante a título de ICMS = 18% (alíquota do ICMS) sobre R\$ 118 (base de cálculo "integrada" pelo próprio ICMS) = R\$ 21,24.



Esse curioso entendimento foi objeto de entusiástico debate entre os ministros Nelson Jobim e Marco Aurélio no julgamento do RE 212.209 em 1999, cuja ementa foi assim redigida: "*Constitucional. Tributário. Base de cálculo do ICMS: inclusão no valor da operação ou da prestação de serviço somado ao próprio tributo. Constitucionalidade. Recurso desprovido*". Diversamente do que restou decidido nesse julgado, o valor correspondente ao ICMS e que aparece destacado na nota fiscal de venda de uma mercadoria não é acrescido ao preço final cobrado do adquirente. Prescrever que o ICMS integra a sua própria base de cálculo (§7º do artigo 2º do Decreto-lei nº 406/68 e inciso I do §1º do artigo 13 da LC nº 84/96 [2]) significa apenas que o valor pago na hora da compra de uma mercadoria não é acrescido pelo valor do ICMS ("cálculo por dentro").

O valor devido a título de ICMS é destacado na nota fiscal de venda somente para "para fins de controle" (parte final dos dispositivos referidos — §7º do artigo 2º do Decreto-lei 406/68 e inciso I do §1º do artigo 13 da LC 84/96), pelo que não deve ser acrescido ou adicionado ao preço anunciado da mercadoria, aumentando o preço total a ser pago pelo consumidor ("cálculo por dentro"), diversamente do que ocorre com o IPI, com relação ao qual é adotada a sistemática de "cálculo por fora" (o comprador do produto paga pelo valor anunciado acrescido do valor do IPI).

Esse mal entendido acerca da base de cálculo do ICMS explica o decidido pelo STF no julgamento do RE 574.706 no ano de 2017. Ora, se verdadeiro fosse (o que definitivamente não é) que o montante a ser pago por quem compra uma mercadoria corresponde ao preço anunciado pelo vendedor acrescido do ICMS destacado na nota fiscal, seria razoável conceber o que consta da ementa deste julgado: "*O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da Cofins*". Como se disse, a soma do imposto ao valor anunciado da mercadoria, a fim de determinar o preço a ser pago pelo consumidor ocorre com o IPI, bem como com o imposto sobre a venda dos EUA (*sales tax*), mas não ocorre com o ICMS.

Desse modo, se o preço divulgado (na vitrine de uma loja ou no anúncio de um jornal) de uma mercadoria é de R\$ 100, e se a alíquota aplicável a essa operação de venda é de 18%, o valor final e total que o consumidor vai pagar para adquirir tal mercadoria é de R\$ 100, não de R\$ 118. E mais, a base de cálculo do ICMS devido por essa venda é de R\$ 100 — valor da operação de venda —, sendo devido pelo comerciante o valor de R\$ 18 — 18% de R\$ 100 — a título de ICMS (sem descontar o valor decorrente da técnica da não cumulatividade). Esse modo de calcular o ICMS é atestado, diariamente, quando se realiza a compra de qualquer mercadoria ou mesmo quando se paga uma conta de gás ou de telefone. Diversamente do que possa parecer pelo decidido no julgamento do RE 574.706, o vendedor — contribuinte do ICMS —, considerando o exemplo numérico anterior, recebe do comprador apenas R\$ 100, sendo esse o montante correspondente à sua receita pela venda.



Ante o exposto, é possível alcançar importantes conclusões: 1) o valor devido a título de ICMS e destacado na nota fiscal não é somado ao preço anunciado da mercadoria, pelo que não representa receita operacional, muito menos receita não operacional, de qualquer vendedor-contribuinte do ICMS; 2) somente seria cabível cogitar da exclusão do valor de ICMS da base de cálculo do PIS/Cofins acaso ficasse comprovado que houve a adição de tal valor, ou seja, que o preço anunciado da mercadoria foi somado ao valor do ICMS devido na operação e destacado na nota fiscal, a fim de se chegar ao preço final a ser pago pelo adquirente, compondo assim a receita relativa a essa venda (segundo o exemplo numérico apresentado, o vendedor receberia R\$ 118 em vez de R\$ 100); e 3) somente se restasse comprovada a situação referida na letra "b" poderia ser razoável cogitar que o valor acrescido correspondente ao ICMS deveria ser excluído da receita apurada pelo vendedor, em função de tal valor pertencer ao Estado e dever ser a este repassado (via de regra, o valor é menor por força da técnica da não cumulatividade prevista constitucionalmente).

Cumpra advertir que se prevalecer o entendimento de que, nas situações normais de venda de mercadoria (as da letra "a"), a base de cálculo do ICMS é somada ao valor do próprio ICMS (pelo exemplo numérico, que a base de cálculo final seria de R\$ 118 = R\$ 100 + R\$18), a par de ser um entendimento dissociado da realidade, representaria para os contribuintes do ICMS uma surpreendente e indesejada vitória de Pirro. Explica-se: por um lado, os contribuintes do ICMS teriam direito à restituição do valor pago a maior em função de o ICMS não ter sido excluído da base de cálculo do PIS/Cofins (menos 3,65% de R\$ 18, ou seja, R\$ 0,66 — regime cumulativo; ou menos 9,25% de R\$ 18, ou seja, R\$1,67 — regime não cumulativo), com juros e correção monetária; por outro lado os estados e o Distrito Federal, por consequência lógica, poderiam cobrar o ICMS não pago (mais 18% de R\$ 18, ou seja, mais R\$ 3,24, sem considerar a não cumulatividade), não apenas com juros e correção monetária, mas também com acréscimo de multa. Eis a surpreendente e indesejada vitória de Pirro dos contribuintes do ICMS. Que os embargos declaratórios os salvem!

[1] Decreto-Lei nº 406/68:

"Artigo 2º – A base de cálculo do imposto é:

[...]
§7º. O montante do imposto de circulação de mercadoria integra a base de cálculo a que se refere este artigo, constituindo o respectivo destaque para fins de controle".

Lei Complementar nº 87/86

"Artigo 13 – A base de cálculo do imposto é:

§1º. Integra a base de cálculo do imposto (...):

I — o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle".

[2] Decreto-Lei nº 406/68:

"Artigo 2º – A base de cálculo do imposto é:



(...)
§ 7º *O montante do imposto de circulação de mercadoria integra a base de cálculo a que se refere este artigo, constituindo o respectivo destaque para fins de controle".*

Lei Complementar nº 87/86:

"Artigo 13 – A base de cálculo do imposto é:

(...)
§1º *Integra a base de cálculo do imposto (...):*
I — o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle".

Date Created

10/05/2021