



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

| | |
|--------------------|---|
| Parecer | 10 - Cosit |
| Data | 1 de julho de 2021 |
| Processo | 10265.478367/2021-11 |
| Interessado | SECRETARIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. |
| CNPJ/CPF | 00.394.460/0272-60 |

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. BASE DE CREDITAMENTO. REPERCUSSÕES DA DECISÃO DO STF.

Tendo em vista a decisão do RE 574.706 pelo STF e dos respectivos embargos declaratórios, tem-se que:

Na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a venda, o valor do ICMS destacado na Nota Fiscal deve ser excluído da base de cálculo, visto que não compõe o preço da mercadoria;

Na apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep a compensar, o valor do ICMS destacado na Nota Fiscal deve ser excluído da base de cálculo, visto que não compõe o preço da mercadoria.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DA COFINS. BASE DE CREDITAMENTO. REPERCUSSÕES DA DECISÃO DO STF.

Tendo em vista a decisão do RE 574.706 pelo STF e dos respectivos embargos declaratórios, tem-se que:

Na apuração da Cofins incidente sobre a venda, o valor do ICMS destacado na Nota Fiscal deve ser excluído da base de cálculo, visto que não compõe o preço da mercadoria;

Na apuração dos créditos da Cofins a compensar, o valor do ICMS destacado na Nota Fiscal deve ser excluído da base de cálculo, visto que não compõe o preço da mercadoria.



Relatório

Trata-se de consulta da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), nos termos dos arts. 8º a 10 da Portaria RFB nº 1.936, de 6 de dezembro de 2018, realizada com base na competência atribuída à PGFN pelo art. 13 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, pelo art. 18 do Decreto-Lei nº 147, de 3 de fevereiro de 1967, e pelo Parágrafo único do art. 24 do Decreto nº 9.745, de 8 de abril de 2019.

2. O Supremo Tribunal Federal recentemente encerrou o julgamento da ação que pleiteava a exclusão do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (RE 574.706 - Tema 69 de Repercussão Geral), nos seguintes termos:

EMENTA: 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.

3. No julgamento dos Embargos Declaratórios, a Corte Maior assim se posicionou:

Decisão: O Tribunal, por maioria, acolheu, em parte, os embargos de declaração, **para modular os efeitos do julgado cuja produção haverá de se dar após 15.3.2017** - data em que julgado o RE nº 574.706 e fixada a tese com repercussão geral "O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS" -, **ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até a data da sessão em que proferido o julgamento**, vencidos os Ministros Edson Fachin, Rosa Weber e Marco Aurélio. Por maioria, rejeitou os embargos quanto à alegação de omissão, obscuridade ou contradição e, **no ponto relativo ao ICMS excluído da base de cálculo das contribuições PIS-COFINS, prevaleceu o entendimento de que se trata do ICMS destacado**, vencidos os Ministros Nunes Marques, Roberto Barroso e Gilmar Mendes. Tudo nos termos do voto da Relatora. Presidência do Ministro Luiz Fux. Plenário, 13.05.2021 (Sessão realizada por videoconferência - Resolução 672/2020/STF). (Grifou-se)



4. Em virtude das diversas consequências práticas da decisão em termos de tributação e fiscalização tributárias, ainda dotadas de incerteza diante dos termos do julgado, apresenta-se a posição da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) sobre o correto tratamento e as possíveis consequências, com solicitação, ao final, de ratificação ou retificação deste entendimento por parte da PGFN.

Fundamentos

Do Valor do Produto Adquirido

5. Diante do posicionamento do STF, não restam dúvidas com relação à apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre as operações de vendas. Como o ICMS não integra o faturamento por não ser parte do preço do produto, já que somente transita no caixa da empresa para ser recolhido aos cofres públicos, o valor destacado na Nota Fiscal deve ser excluído da base de cálculo das referidas contribuições.

6. Porém, resta verificar como se dará a apuração dos créditos no regime não cumulativo. Para tal, cabe transcrever alguns pontos do Voto da Ilustre Ministra Cármen Lúcia, relatora do RE 574.706, cuja tese se sagrou vencedora:

4. No Recurso Extraordinário n. 240.785, Relator o Ministro Marco Aurélio, os debates sobre a inclusão ou não do ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS (ou seja, se o ICMS integra o conceito de faturamento) revelaram preocupação dos Ministros quanto a constituir o ICMS custo da mercadoria ou do serviço.

Aqueles que concluíram compor o ICMS o preço da mercadoria ou do serviço afirmaram a sua inclusão na definição de faturamento; os que entendiam o contrário afastaram aquele tributo estadual desta definição.

.....
O Ministro Eros Grau votou no sentido de integrar o ICMS o preço da mercadoria ou do serviço e, portanto, enquadrando-o na definição de faturamento, manifestando-se:

.....
Entretanto, ao final do julgamento, a posição defendida pelo Ministro Eros Grau, seguida pelo Ministro Gilmar Mendes, ficou vencida, concluindo este Supremo Tribunal pela exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS.

5. Roque Antonio Carrazza¹, que advogou a favor dos contribuintes no Recurso Extraordinário n. 240.785, sustenta a não inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, argumentando:

.....
O punctum saliens é que a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS leva ao inaceitável entendimento de que os sujeitos passivos destes tributos 'faturam ICMS'. A toda evidência, eles não fazem isto. Enquanto o ICMS circula por suas contabilidades, eles apenas obtêm ingressos de caixa, que não lhes pertencem, isto



é, não se incorporam a seus patrimônios, até porque destinados aos cofres públicos estaduais ou do Distrito Federal.

.....

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, ainda que não no mesmo momento, o valor do ICMS tem como destinatário fiscal a Fazenda Pública, para a qual será transferido.

(Grifou-se)

7. O Voto da Senhora Ministra Cármen Lúcia, cuja posição, repita-se, se sagrou vencedora, considerou que o ICMS não integra o preço do produto e, conseqüentemente, seu faturamento, já que se trata de um valor que somente transita no caixa da empresa para ser, posteriormente, recolhido à fazenda pública.

8. Diante dessa posição vencedora no Supremo, e visando verificar o valor sobre o qual devem ser calculados os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, cabe trazer à colação o art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que tratou do desconto de créditos no regime de incidência não cumulativa da Cofins¹ da seguinte forma:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

.....

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, [...];

.....

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a **aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:**

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

.....

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

.....

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou

¹ A Lei nº 10.637, de 2002, possui artigos análogos para a Contribuição para o PIS/Pasep.



serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

9. O valor do ICMS destacado na Nota Fiscal, conforme decisão do Supremo, não integra o preço/valor do produto, visto que apenas transita no caixa das empresas para depois ser recolhido aos estados. Logo, na apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na forma prescrita no inciso I do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, deve ser efetuada a exclusão do valor do ICMS destacado na Nota Fiscal de aquisição.

9.1. Destaque-se, ainda, que o § 2º, inciso II, do mesmo artigo determina que não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Ora, conforme a decisão do Supremo, o valor do ICMS destacado na Nota Fiscal não está sujeito ao pagamento das contribuições, conseqüentemente não dá direito ao crédito.

Dos Sistemas de Não-Cumulatividade

10. Corroborando esse posicionamento, cabe lembrar que o regime não cumulativo de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins foi autorizado pela Emenda Constitucional nº 42, nos seguintes termos:

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:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

.....

b) a receita ou o faturamento;

.....

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

.....

§ 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.**

11. A não cumulatividade pode ser obtida de duas formas, a saber: sistema de tributo contra tributo ou sistema de base contra base. O caso clássico da apuração pelo sistema de tributo contra tributo é o do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), conforme definição do art. 153 da Constituição Federal de 1988:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

.....

IV - produtos industrializados;

.....

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

Documento de 10 página(s) autenticado digitalmente. Pode ser consultado no endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx> pelo código de localização EP13.0821.20307.6VNG. Consulte a página de autenticação no final deste documento.

Documento autenticado digitalmente



II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

.....
(Grifou-se)

12. Já para a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins foi adotado o sistema de base contra base. Nesse método, para apurar o valor do crédito da Cofins a ser descontado, o contribuinte aplicará, sobre a base de cálculo dos créditos, a alíquota da não cumulatividade, ou seja 7,6%. Tal alíquota independe de o adquirente ter comprado o produto de uma pessoa jurídica sujeita às contribuições no regime cumulativo, ou seja, que apurou a Cofins a pagar mediante a aplicação da alíquota de 3%, ou comprado de uma pessoa jurídica sujeita ao regime não cumulativo, que apura a contribuição mediante a alíquota de 7,6%.

13. Em função da aplicação do método de base contra base, o valor sobre o qual a pessoa jurídica compradora aplicará a alíquota de 7,6% para apuração do crédito da Cofins, atendendo a regra da não cumulatividade, será o mesmo valor que serviu de base de cálculo para apuração da Cofins pelo vendedor, qual seja, o valor da Nota Fiscal deduzido do valor do ICMS destacado, visto que esse imposto, conforme a decisão colacionada do STF, não integra o preço do produto e, conseqüentemente, não integra o faturamento do vendedor nem o valor de aquisição do comprador.

Do Princípio da Razoabilidade

14. A razoabilidade consiste em atuar com bom senso, moderação e coerência, tomando atitudes sensatas e adequadas a cada caso. Sobre a matéria, assim dispôs a Juíza Oriana Piske²:

O princípio da razoabilidade impõe a coerência do sistema. A falta de coerência, de racionalidade de qualquer lei, ato administrativo ou decisão jurisdicional gera vício de legalidade, visto que o Direito é feito por seres e para seres racionais, para ser aplicado em um determinado espaço e em uma determinada época.

Através da análise da razoabilidade também se verifica se os vetores que orientam determinado sistema jurídico foram ou não observados. A desobediência a esses vetores macula de ilegalidade o ato, quer em sede administrativa, legislativa ou jurisdicional. Conclui Weida Zancaner que "princípio da razoabilidade compreende, além da análise da coerência dos atos jurídicos, a verificação de se esses atos foram ou não editados com reverência a todos os princípios e normas componentes do sistema jurídico a que pertencem, isto é, se esses atos obedecem ao esquema de prioridades adotado pelo próprio sistema."

(Grifou-se)

² Disponível em: <https://www.tjdft.jus.br/institucional/imprensa/campanhas-e-produtos/artigos-discursos-e-entrevistas/artigos/2011/proporcionalidade-e-razoabilidade-criterios-de-intelecao-e-aplicacao-do-direito-juiza-oriana-piske>, acessado em 02/07/2021.



15. Visando analisar a aplicação desse princípio ao caso em tela, cabe inicialmente lembrar que os direitos sociais no Brasil estão constitucionalmente previstos, em especial no art. 194 da Constituição Federal, *in verbis*:

CF/88

Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

Parágrafo único. Compete ao Poder Público, nos termos da lei, organizar a seguridade social, com base nos seguintes objetivos:

I - universalidade da cobertura e do atendimento;

II - uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais;

III - seletividade e distributividade na prestação dos benefícios e serviços;

IV - irredutibilidade do valor dos benefícios;

V - equidade na forma de participação no custeio;

VI - diversidade da base de financiamento, identificando-se, em rubricas contábeis específicas para cada área, as receitas e as despesas vinculadas a ações de saúde, previdência e assistência social, preservado o caráter contributivo da previdência social; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)

VII - caráter democrático e descentralizado da administração, mediante gestão quadripartite, com participação dos trabalhadores, dos empregadores, dos aposentados e do Governo nos órgãos colegiados. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

16. As formas de financiamento dessas garantias sociais foram estatuídas pelo art. 195 da Constituição Federal, que assim dispôs:

CF/88

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)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, podendo ser adotadas alíquotas progressivas de acordo com o valor do salário de contribuição, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo Regime Geral de Previdência Social; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.



.....
(Grifou-se)

17. Verifica-se que o legislador constitucional definiu que a seguridade social seria financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, ou seja, pelos empregadores ou empresas, pelo trabalhador e demais segurados, pela receita dos concursos de prognósticos e pelo importador. A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre o faturamento possuem como base constitucional a alínea “b” do inciso I do supratranscrito art. 195 e são dois dos principais tributos que financiam a seguridade social.

18. Ressalte-se que, se for admitida a manutenção do ICMS no valor de aquisição de bens que dão direito a crédito, haverá um completo desvirtuamento da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, esvaziando a arrecadação. Em situação limite, considerando as margens de agregação na cadeia de produção e comercialização de determinado produto, é possível chegar-se a saldo líquido negativo das contribuições ao final da cadeia. Ou seja, a atividade econômica será subsidiada pela União com valores retirados da Seguridade Social.

19. Visando corroborar a afirmativa do item 18, cabe exemplificar como ficaria a apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a pagar, no caso de manutenção do ICMS no valor de aquisição de bens que dão direito a crédito. Para tanto, será considerada a seguinte operação:

- a) aquisição de mercadoria no valor de R\$ 1.000,00 por pessoa jurídica revendedora comercial (contribuinte do ICMS);
- b) alíquota do ICMS igual a 18%; e
- c) revenda com uma margem bruta de 20%.

- AQUISIÇÃO DE MERCADORIA

| | |
|--|---|
| D – Estoque | R\$ 727,50 |
| D – ICMS a Recuperar..... | R\$ 180,00 |
| D – PIS/Cofins a Recuperar..... | R\$ 92,50 (R\$ 1.000,00 x 9,25%) |
| C – Caixa ou Fornecedores..... | R\$ 1.000,00 |

- REVENDA DE MERCADORIA

| | |
|--|--------------------------------|
| D – Caixa ou Clientes..... | R\$ 1.200,00 |
| C – Vendas..... | R\$ 1.200,00 |
| D – ICMS sobre Vendas | R\$ 216,00 |
| C – ICMS a Recolher | R\$ 216,00 |
| D – PIS/Cofins sobre Vendas | R\$ 91,02 (R\$ 984,00 x 9,25%) |
| C – PIS/Cofins a Recolher | R\$ 91,02 |
| D – CMV..... | R\$ 727,50 |
| C – Estoque..... | R\$ 727,50 |



- CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E COFINS A PAGAR

PIS/Cofins a Pagar = R\$ 91,02 – R\$ 92,50 = - **R\$ 1,48**

19.1 Verifica-se que, na operação supra, não somente a arrecadação foi totalmente anulada, como o contribuinte ainda ficou com valores a receber (passíveis de ressarcimento ou compensação), esvaziando totalmente a arrecadação das contribuições destinadas à seguridade social.

20. Logo, a tese de que, na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a pagar, o ICMS integra o valor de aquisição de bens que geram direito a créditos está em total desacordo com o Princípio da Razoabilidade, visto que ameaça duas das principais fontes para o financiamento da seguridade social, tirando a coerência do arcabouço constitucional criado para esse fim. Nunca é demais ressaltar que o Princípio da Razoabilidade deve permear todo ato administrativo ou decisão jurisdicional.

Conclusão

21. Diante do exposto, em relação ao regime de apuração não cumulativa das contribuições, conclui-se que:

- a) na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a venda, o valor do ICMS destacado na Nota Fiscal deve ser excluído da base de cálculo, visto que não compõe o preço da mercadoria; e
- b) na apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a descontar, o valor do ICMS destacado na Nota Fiscal deve ser excluído da base de cálculo, visto que não compõe o preço da mercadoria.

22. Por fim, solicita-se pronunciamento da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no sentido de ratificar ou retificar o entendimento aqui exposto.

Assinado digitalmente
RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Direi

De acordo. Ao Coordenador-Geral de Tributação.

Assinado digitalmente
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotri



Aprovo. Encaminhe-se à Subsecretaria de Tributação e Contencioso, para encaminhamento à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral de Tributação

