Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS: Novos desdobramentos com a publicação da Solução de Consulta Interna nº 13 pela Receita Federal

Por Fernando Lima Gomes

O Supremo Tribunal Federal, em março de 2017, realizou o julgamento, em regime de repercussão geral, do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, no qual restou fixada a tese de que *“O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS”*.

No citado julgado, a empresa que ajuizou a ação pretendia *“o reconhecimento do direito de dedução da parcela do ICMS, destacadas nas notas fiscais, da base de cálculo do PIS e da COFINS”*. Tal pedido foi, ao final, provido pela Corte Suprema, recebendo o acórdão a seguinte 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.

É importante salientar que o referido julgado ainda não transitou em julgado, pois a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional opôs embargos de declaração com o objetivo primordial de obter a modulação dos efeitos da citada decisão.

A declaração de inconstitucionalidade de determinada norma, em geral, determina que a nulidade do dispositivo sob julgamento seja plena, com efeitos *ex tunc*, ou seja, como se aquela norma jamais tivesse existido no ordenamento jurídico.

Contudo, em determinados casos em que haja razões de segurança jurídica ou excepcional interesse social (na forma do art. 27 da Lei nº 9.868/99), poderá o STF, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

Esta é a modulação de efeitos pretendida pela Fazenda Nacional em seus embargos de declaração, sob a alegação de que, se aplicados os tradicionais efeitos *ex tunc* à decisão, o impacto financeiro e orçamentário será muito negativo aos cofres públicos.

Tais embargos de declaração seguem pendentes de julgamento. Contudo, a qualquer momento o recurso pode ser incluído em pauta e a modulação dos efeitos pode vir a atender os anseios da União, especialmente diante da crise econômica que notoriamente assola o país.

Argumento contrário à modulação de efeitos é o de que a decisão proferida no RE 574.706/PR não representa alteração do entendimento vigente, pois a questão já havia sido julgada, sem repercussão geral, no RE 240.785/MG, em que restou decidido que *“o que relativo a título de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços não compõe a base de incidência da Cofins, porque estranho ao conceito de faturamento”*.

Portanto, seria esperado que a declaração de inconstitucionalidade tivesse efeitos retroativos, invalidando por completo o entendimento de que o ICMS deveria compor o faturamento das empresas para cálculo das contribuições ao PIS e da COFINS.

A Secretaria da Receita Federal, diante dos inúmeros casos sobre o tema, por meio da Coordenação-Geral de Tributação (COSIT), publicou a Solução de Consulta Interna nº 13, segundo a qual apresenta a forma como pretende dar efetividade à decisão do STF para os casos transitados em julgado. Curiosamente, a Receita se antecipou ao resultado dos embargos de declaração opostos pela própria Fazenda Nacional.

Merece crítica o critério utilizado pela Receita Federal na referida Solução de Consulta, pois, basicamente, sustenta que o ICMS a ser retirado da base de cálculo do PIS e da COFINS é o **ICMS a recolher** e não **ICMS destacado** nas notas fiscais.

A sistemática pretendida pela Receita acaba por criar regra que importará em cálculos muito complexos e que deverão ser adotados caso a caso, impondo aos processos já ajuizados sobre o tema possível necessidade da fase de liquidação de sentença, com a real necessidade de perícia e inúmeros novos desdobramentos.

Pretende a Receita Federal estabelecer que o ICMS a ser abatido da base de cálculo do PIS e COFINS não é aquele destacado na nota fiscal, mas o efetivamente recolhido em determinado mês, o qual sofre alterações, por exemplo, em virtude de compensações com créditos acumulados em operações anteriores.

Em casos em que o contribuinte tenha muitos créditos de ICMS, poderia nem mesmo haver ICMS a recolher e, portanto, não haveria qualquer redução da base de cálculo do PIS e da COFINS, apesar de o imposto estadual ter sido destacado e recolhido em cada nota fiscal.

O entendimento da Receita Federal, portanto, vai de encontro com o efetivamente julgado pelo STF, que peremptoriamente firmou entendimento no sentido de que o ICMS deve ser excluído da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

Abre-se espaço para o descumprimento da decisão do STF e novas discussões judiciais, pois a conclusão da Solução de Consulta Interna COSIT nº 13 busca diminuir o impacto financeiro aos cofres públicos decorrente da retirada integral do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Vale lembrar que o mesmo fundamento utilizado no julgamento do RE 574.706 pelo STF vem sendo usado em outras discussões levadas aos tribunais com o intuito de extirpar a incidência de tributo sobre tributo (ou de tributos compondo a base de cálculo de outros tributos).

São exemplos de julgados já acolhendo as teses dos contribuintes, com fundamento no RE 574.706:

- (i) não inclusão do ISS na base de cálculo do PIS e da Cofins,

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS E COFINS. BASES DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO ISS. IMPOSSIBILIDADE. [...]. 2. **O ISS, imposto de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constante da lista anexa à Lei Complementar 116/2003 e, assim como o ICMS, está embutido no preço dos serviços praticados, o que autoriza a aplicação do mesmo raciocínio adotado para a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS para fundamentar a exclusão do ISS das bases de cálculos das mencionadas exações.** 3. Em julgamento proferido nos termos do art. 543-C do CPC/1973, no Recurso Especial nº 1.330.737/SP, Relator o Ministro Og Fernandes, DJe 14/04/2016, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, por maioria, posicionou-se no sentido da incidência do ISSQN nas bases de cálculos do PIS e da COFINS. 4. Ocorre que o STF reiterou, agora sob a sistemática de repercussão geral, no julgamento do RE n. 574.706, o entendimento que antes firmara no bojo do RE n. 240.785, no sentido de que o valor arrecadado a título de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte e, dessa forma, não pode integrar as bases de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS, que são destinadas ao financiamento da seguridade social. 5. Mantido o v. acórdão. A Turma, por unanimidade, em juízo de retratação, manteve o julgado. (AMS 0009458-62.2008.4.01.3600, DESEMBARGADOR FEDERAL MARCOS AUGUSTO DE SOUSA, TRF1 - OITAVA TURMA, e-DJF1 DATA:12/05/2017)

- (ii) exclusão do ICMS e ISS da base de cálculo da CPRB,

(...). **NÃO INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SUBSTITUTIVA.** RE 574.706/PR. APLICAÇÃO DO ENTENDIMENTO DO STF. [...] 2. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário 574.706/PR, concluiu que o valor arrecadado a título de ICMS não se

incorpora ao patrimônio do contribuinte e, dessa forma, não pode integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS. 3. Nada obstante a controvérsia dos autos - se o ICMS integra a base de cálculo da contribuição previdenciária dos arts. 7º e 8º da Lei 12.456/2011 - se distinga da tratada no Tema 69 da repercussão geral, o STF e o STJ entendem ser similar o debate. Nesse sentido: RE 1.017.483/SC, Rel. Min. Edson Fachin, DJe 17.2.2017; EDcl no AgInt no REsp 1.651.857/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 10.4.2018; REsp 1.568.493/RS, Rel. Min. Regina Helena Costa, Primeira Turma, DJe 23.3.2018. 4. Embargos de Declaração acolhidos, com efeito infringente, para negar provimento ao Recurso Especial. (EDcl no REsp 1655207/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/05/2018, DJe 21/11/2018)

(iii) exclusão do ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL calculados pelo regime do lucro presumido

TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO. COMPENSAÇÃO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. 1. O Plenário do STF, no julgamento do Recurso Extraordinário 574.706, com repercussão geral reconhecida, entendeu que o valor arrecadado a título de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, representando apenas ingresso de caixa ou trânsito contábil a ser totalmente repassado ao fisco estadual. 2. **Não se tratando de receita bruta, os valores recolhidos a título de ICMS não compõem a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.** 3. [...] (TRF4, AC 5018422-58.2016.4.04.7200, PRIMEIRA TURMA, Relator JORGE ANTONIO MAURIQUE, juntado aos autos em 12/05/2017)

(iv) exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS-Importação.

PIS E COFINS – IMPORTAÇÃO – ARTIGO 149, § 2º, INCISO III, ALÍNEA “A”, DA CARTA FEDERAL – LEI Nº 10.865/04 – CONSTITUCIONALIDADE FORMAL – BASE DE CÁLCULO – VALOR ADUANEIRO – INCLUSÃO DO VALOR DO ICMS E DAS PRÓPRIAS CONTRIBUIÇÕES – INCONSTITUCIONALIDADE – MODULAÇÃO DOS EFEITOS – REJEIÇÃO. O Supremo, no Recurso Extraordinário nº 559.937/RS, relatora ministra Ellen Gracie, acórdão redigido pelo ministro Dias Toffoli, concluiu pela **inconstitucionalidade, por afronta ao artigo 149, § 2º, inciso III, alínea “a”, da Carta Federal, da inclusão dos valores da contribuição ao PIS e da Cofins e do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços nas bases de cálculos dessas mesmas contribuições sociais quando incidentes na importação de bens e serviços.** Apreciando declaratórios, o Pleno assentou não se tratar de situação excepcional a autorizar a modulação dos efeitos da decisão. (RE 559607 AgR, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 25/08/2015)

A proliferação de decisões favoráveis tem reforçado ser este o momento oportuno para se avaliar a conveniência de se distribuir eventuais demandas envolvendo essas temáticas para resguardar os direitos dos contribuintes.