

Exclusão do ICMS das bases de cálculo do PIS e da COFINS – A polêmica quanto ao critério de apuração do indébito a ser restituído ou compensado

Leandro Guerrero Guimarães

Contextualizando a polêmica:

A discussão sobre a possibilidade do ICMS integrar a base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS se arrasta nos tribunais há quase cinquenta anos, praticamente desde que foi instituído o *Programa de Integração Social (PIS)* pela LC 07/1970.

Desde o final da década de 80 a questão parecia caminhar para uma pacificação do entendimento contrário à pretensão dos contribuintes, eis que o extinto *Tribunal Federal de Recursos* editou, em 21.06.1988 a *Súmula 258*, dizendo que “*inclui-se na base de cálculo do PIS a parcela relativa ao ICM*”, e pouco tempo depois o seu então recém criado sucessor - *Superior Tribunal de Justiça* – editou duas súmulas com o mesmo entendimento: primeiro a *Súmula 68*, de 15.12.1992, e depois a *Súmula 94*, de 22.02.1992, assentando, respectivamente, que o ICMS incluía-se na base de cálculo do *PIS* e do *Finsocial*.

O primeiro capítulo da *reviravolta* começou em 24.08.2006, quando o STF (re)iniciou¹ o julgamento do RE 240.785, que foi novamente interrompido com pedido de vista do Ministro Gilmar Mendes, após terem sido prolatados 6 (seis) votos favoráveis à pretensão do contribuinte, e apenas 1 (um) voto contrário². Considerando que o Plenário do STF é composto por 11 (onze) Ministros, a prolação de 6 (seis) votos favoráveis indicava que a maioria já havia sido atingida, o que encheu de esperanças os contribuintes e deflagrou

¹ Diz-se que o julgamento “reiniciou”, pois havia começado a ser julgado em 08.09.1999, quando, após o voto do Ministro Relator Marco Aurélio, conhecendo e dando provimento ao recurso do contribuinte, pediu vista dos autos o Ministro Nelson Jobim, que com eles permaneceu até agosto/2004. Em razão da retomada do julgamento ter se dado quase 7 (sete) anos depois do início, momento em que o Tribunal já apresentava uma nova formação, o Plenário do STF entendeu por bem tornar insubsistente o início do julgamento.

² Na ocasião, votaram com o Ministro Relator Marco Aurélio, para conhecer e dar provimento ao recurso do contribuinte, os Ministros Carmem Lúcia, Ricardo Lewandowski, Carlos Britto, Cezar Peluso e Sepúlveda Pertence. Abriu a divergência, votando pelo desprovimento do recurso, o Ministro Eros Grau.

uma “corrida” no meio da advocacia tributária, com a súbita propositura de centenas de milhares de ações sobre a matéria.

Diante do cenário delineado nesse início de julgamento, que apontava para uma grave derrota da União, a Fazenda Nacional propôs a malfadada *Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18*, objetivando a declaração da constitucionalidade da manutenção do ICMS próprio na base de cálculo das contribuições. Na ocasião, a Fazenda Nacional logrou obter do STF a concessão de medida cautelar suspendendo todos os processos sobre a matéria. E embora a medida cautelar tenha excluído da suspensão os processos que estivessem em andamento perante o STF, o que se verificou foi que o julgamento do RE 240.785 foi retomado somente 7 (sete) anos depois.

Enfim, esse primeiro capítulo da *reviravolta* se encerrou em 08.10.2014, quando o STF concluiu, com 7 (sete) votos pelo provimento do recurso do contribuinte, e apenas 2 (dois) votos contrários, o julgamento do RE 240.785, cujo acórdão restou assim ementado:

TRIBUTO – BASE DE INCIDÊNCIA – CUMULAÇÃO – IMPROPRIEDADE.

Não bastasse a ordem natural das coisas, o arcabouço jurídico constitucional inviabiliza a tomada de valor alusivo a certo tributo como base de incidência de outro.

COFINS – BASE DE INCIDÊNCIA – FATURAMENTO – ICMS.

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.

Embora o julgamento do RE 240.785 tenha se dado sem o reconhecimento da *Repercussão Geral* da questão constitucional nele tratada, e em sede de controle difuso de constitucionalidade – gerando efeitos apenas entre as partes do processo, sem irradiar efeitos *erga omnes* –, à época o STF já havia reconhecido a *Repercussão Geral* da matéria em outro Recurso Extraordinário – o RE nº 574.706/PR, sob a relatoria da Ministra Carmen

Lúcia -, submetendo ao crivo do Plenário o chamado “*Tema 69 – Inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS*”.

Foi no julgamento do RE 574.706, ultimado em 15.03.2017, que sobreveio o segundo e mais importante capítulo da *reviravolta*, quando o Plenário do STF, por maioria de votos (6 favoráveis e 4 contrários), firmou a tese jurídica de que “*o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS*”.

A questão parecia estar resolvida favoravelmente à pretensão dos contribuintes, quando então a Fazenda Nacional, nos *Embargos de Declaração* que opôs perante o STF, passou a suscitar diversos pontos que até então não havia sequer aventado, dentre eles, o questionamento a respeito de qual parcela do ICMS deverá ser excluído da base de cálculo das contribuições - se o total do imposto incidente (destacado na nota) ou se apenas o imposto a ser recolhido em cada etapa da cadeia.

Embora a oposição dos *Embargos de Declaração*, em 17.10.2007, esteja prestes a completar seu terceiro aniversário, o julgamento, que já foi adiado por duas vezes – a primeira em 05.12.2019, a segunda em 01.04.2020 – ainda não tem previsão de data para ocorrer, o que acaba gerando grave insegurança aos contribuintes que já dispõem de decisões favoráveis transitadas em julgado, notadamente em relação ao critério de apuração do indébito de PIS e COFINS a ser recuperado por via de precatório judicial ou via de restituição ou compensação administrativas.

Com efeito, pode-se dizer que a maioria dos profissionais que prestam assessoria e consultoria jurídico-tributária a contribuintes defende o entendimento de que, tanto para fins de incidência prospectiva das contribuições, quanto para fins de apuração retrospectiva do indébito de PIS e COFINS decorrente da indevida incidência sobre o ICMS, deve-se excluir da base de cálculo das contribuições o valor total do ICMS destacado nas notas fiscais, sem levar em consideração os créditos de ICMS pela entrada de mercadorias ou o efeito da inclusão do imposto na base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS na sistemática de apuração não cumulativa das contribuições.

Por outro lado, a União Federal – seja por meio da Fazenda Nacional nos *Embargos de Declaração* opostos perante o STF, seja por meio da Receita Federal do Brasil na *Solução de Consulta Interna COSIT nº 13/2018* – defende o entendimento de que somente o valor do ICMS a ser recolhido em cada etapa, ou seja, o saldo de imposto após o confronto entre os créditos pelas entradas e os débitos pelas saídas, deve ser excluído da base de cálculo das contribuições, sob pena do Erário ter que restituir valor superior ao que efetivamente arrecadou.

Há algum tempo essa controvérsia está a exigir uma análise criteriosa e imparcial, capaz de bem orientar os contribuintes, enquanto pendente a decisão final do STF quanto ao tema, na tomada de decisão quanto ao critério de cálculo mais adequado para fins de apuração do crédito de PIS e COFINS recolhidos indevidamente sobre o valor do ICMS.

O teor da decisão do STF quanto ao ICMS a ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS

O primeiro ponto a ser esclarecido é se a decisão proferida pelo Plenário do STF por ocasião do julgamento do RE 574.706/PR, *leading case* em que restou definida a tese jurídica de que “o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS”, definiu algum critério de cálculo para a apuração do ICMS que deverá ser excluído das contribuições sociais para fins de restituição ou compensação.

O acórdão proferido pelo STF no julgamento do RE 574.706/PR tem 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.³ – grifado

O que muitos vêm invocando, em especial a partir da leitura do trecho da ementa acima sublinhado, é que a Relatora do acórdão teria expressado o seu entendimento de que o ICMS a ser retirado da base de cálculo das contribuições seria aquele destacado nas notas fiscais de venda de produtos ou de prestações de serviços, ou seja, “*todo ele*”. E essa teoria se torna ainda mais forte quando se “*pinça*” dos fundamentos do voto proferido pela Relatora outro excerto que parece confirmar essa teoria, qual seja:

“[...] 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.”

³ RE 574.706/PR – STF Plenário – Relatora: Ministra Carmen Lúcia. Julgado em 15.03.2017 – acórdão publicado em 02.10.2017.

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

[...] 9. Toda essa digressão sobre a forma de apuração do ICMS devido pelo contribuinte demonstra que o regime da não cumulatividade impõe concluir, embora se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, todo ele, não se inclui na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal, pelo que não pode ele compor a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS.

Entretanto, em que pese o respeito devido a quem defenda essa teoria, nos parece que a digressão da Relatora, quando analisada dentro do contexto do caso julgado naquela oportunidade, estava tratando especificamente do ICMS que deveria deixar de compor o faturamento, que por sua vez, serve de base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS. Ou seja: não se tratou, naquele momento, do critério que deveria ser adotado para a apuração do indébito de PIS e COFINS a ser restituído ou compensado pelos contribuintes, em razão de terem eles sido indevidamente compelidos, no passado, a incluírem o ICMS na base de cálculo das contribuições.

E existe, sem sombra de dúvidas, uma diferença crucial entre uma coisa e outra: enquanto, para fins prospectivos, basta determinar que o ICMS não deverá mais integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS, e isso terá como efeito que **todos** os contribuintes deixarão de fazê-lo, excluindo completamente essa indevida incidência de toda a cadeia de circulação sobre a qual incide o ICMS, o mesmo raciocínio não pode ser aplicado para fins retrospectivos, pois se **todos** os contribuintes forem autorizados calcularem um suposto *indébito* de PIS e COFINS mediante a simples aplicação das alíquotas sobre o montante do ICMS destacado nos documentos fiscais de suas respectivas operações de saída, o resultado será uma evidente distorção, pois uma mesma parcela do ICMS incidente na cadeia de circulação – qual seja, aquela parcela que foi “debitada” pelo contribuinte “remetente” e foi “creditada” pelo contribuinte “intermediário” - servirá para que se apure crédito a restituir ou a compensar tanto em favor de um quando de outro, impondo ao Erário a restituição de valores que não foram efetivamente arrecadados.

Portanto, sem pretender avançar na análise do acerto ou do desacerto do critério de apuração do indébito de PIS e COFINS a ser restituído ou compensado pelos contribuintes – pois isso será objeto da parte final deste artigo –, o que se conclui no presente momento é que **a decisão proferida pelo STF no julgamento do RE 574.706/PR não abordou essa matéria**, eis que se limitou a determinar qual a parcela do ICMS deverá ser excluída da base de cálculo das contribuições para o futuro, sem contudo definir qual o critério para a apuração do indébito a ser restituído em razão dessa indevida incidência no passado ter ocorrido ao longo de toda a cadeia de circulação de mercadorias e serviços.

Outro ponto que tem sido objeto de calorosas discussões diz respeito à necessidade de também excluir o ICMS da base de cálculo do crédito de PIS e COFINS descontado na sistemática de apuração não cumulativa das contribuições.

Quanto a este ponto, especificamente, pode-se afirmar que o acórdão proferido pelo STF no julgamento do RE 574.706/PR sequer mencionou qualquer efeito da exclusão do ICMS sobre a apuração de créditos no regime não cumulativo de apuração do PIS e da COFINS.

O entendimento defendido pela RFB e pela PGFN:

Como já dito linhas acima, contra o acórdão proferido pelo STF no julgamento do RE 574.706/PR, a Fazenda Nacional opôs, em 19.10.2017, *Embargos de Declaração*, sustentando que a decisão teria sido contraditória, obscura, omissa, e que padeceria de erro material. Também postulou a modulação dos efeitos da decisão, para que apenas produza efeitos após o julgamento dos referidos embargos declaratórios.

Especificamente quanto ao ponto que é objeto da presente análise, a Fazenda Nacional sustenta que o voto condutor do acórdão conteria *“fundamentação aparentemente contraditória quanto ao que deve ser decotado da base de cálculo do PIS e da COFINS, em face da adoção da tese em questão”*, e requer se seja esclarecido *“se cada contribuinte terá o direito de retirar o resultado*

da incidência integral do tributo, como restou aparentemente assentado na primeira proposição, ou se, para cada contribuinte, é a parcela do ICMS a ser recolhido, em cada etapa da cadeia de circulação que deverá ser decotado, como ficou explicitado na segunda assertiva”.

Nessa toada, sustenta a Fazenda Nacional que, a prevalecer o entendimento de que o ICMS a ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS seja o destacado nas notas fiscais, haverá uma “*dedução cumulativa de tributo não-cumulativo*”, o que levará a uma distorção, pois haverá para o contribuinte a possibilidade de obter restituição de um valor “*que supera, em muito, o que foi transferido ao Estado*”.

Praticamente um (1) ano depois da oposição dos referidos embargos de declaração, a RFB, por meio da COSIT – *Coordenação Geral de Tributação*, emitiu a **Solução de Consulta Interna nº 13 (SCI 13/2018)**, em resposta à consulta que lhe fora formulada pela COCAJ – *Coordenação-Geral de Contencioso Administrativo e Judicial*, buscando estabelecer critério de interpretação “*no tocante ao procedimento a ser adotado para cumprir as decisões judiciais transitadas em julgado que versem sobre a exclusão do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) da base de cálculo da Contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)*”.

Na referida *SCI 13/2018*, a RFB faz um hercúleo esforço exegético para defender que a análise dos votos proferidos pelos Ministros do STF no RE 574.706/PR levaria à conclusão – falaciosa, diga-se desde logo - de que teria restado efetivamente decidido 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*”.

Partindo dessa premissa, a *SCI 13/2018* propõe que, para fins de levantamento dos valores a serem excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS, a

exclusão deveria pressupor uma anterior segregação da receita bruta de acordo com os diferentes *Códigos de Situação Tributária (CST)*. Com base nessa segregação da receita bruta, dever-se-ia calcular qual o percentual da receita bruta corresponde à receita obtida com cada *CST*, para então determinar o *quantum* do ICMS *a recolher* deve ser excluído de cada *CST*.

Para exemplificar o critério proposto pela RFB, suponha-se que a empresa tenha obtido receita bruta num determinado mês no valor de R\$ 100.000,00 (cem mil reais), dos quais R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais) corresponderia a operações com *CST 01* (alíquotas básicas) e outros R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais) a operações com *CST 06* (alíquota zero). Suponha-se, ainda que o ICMS *a recolher* apurado no período tenha sido de R\$ 10.000,00 (dez mil reais). Nesse caso:

Receita Bruta Total:	R\$ 100.000,00	Dos quais: CST 01 – R\$ 50.000,00 – 50% CST 06 – R\$ 50.000,00 – 50%
ICMS a recolher:	R\$ 10.000,00	Dos quais: 50% - R\$ 50.000,00 – a excluir do CST 01 50% - R\$ 50.000,00 – a excluir do CST 06

Nesse exemplo, e partindo do pressuposto de que tanto as operações do *CST 01* quanto as do *CST 06* foram tributadas pelo ICMS, tem-se que o PIS e a COFINS incidiram apenas sobre o ICMS das operações realizadas sob *CST 01*, pois nas do *CST 06* as contribuições incidiram à alíquota zero. Nesse caso, somente haveria a possibilidade de obter a restituição do montante do PIS e da COFINS que incidiram sob a *CST 01*. E até aí, o critério proposto pela *SCI 13/2018* é coerente.

O problema surge quando o total da Receita Bruta do contribuinte é composto por receitas de operações com *CSTs* que são, ao menos em parte, tributadas pelo PIS e pela COFINS, mas que não são tributadas pelo ICMS. Nesse caso, não fará qualquer sentido segregar uma parcela do valor do ICMS *a recolher* e atribuí-lo a um *CST* que sequer é sujeito à incidência do imposto estadual. Em resumo, o efeito desse critério na hipótese aqui aventada gera uma evidente distorção em desfavor dos contribuintes, que deixarão de

obter a restituição de um montante de PIS e COFINS sobre uma parcela do ICMS sobre a qual tais contribuições efetivamente incidiram.

Outra distorção gerada pelo critério proposto pela RFB e pela PGFN tem relação à questão do ICMS a ser excluído ser o “*a recolher*”, e não o “*destacado*”. Para defender essa tese, a RFB/PGFN sustenta que o ICMS incide em cadeia, e que, em virtude da não cumulatividade, o débito do sujeito antecedente na cadeia de circulação será considerado como crédito para o sujeito subsequente, que o aproveitará para abater na conta gráfica o montante do ICMS que deverá ser efetivamente recolhido ao final da apuração.

Ocorre que há situações em que esse “*montante do ICMS que deverá ser efetivamente recolhido ao final da apuração*” é reduzido pela utilização de créditos outros, que não aqueles incidentes nas etapas anteriores da cadeia de circulação.

É o caso, por exemplo, dos contribuintes que gozam de tratamentos tributários diferenciados que lhes permitem tomar “*crédito presumido*” de ICMS. Nesses casos, nas notas fiscais de venda do contribuinte consta o ICMS destacado à alíquota normal, mas somente no momento da apuração, o contribuinte é autorizado a complementar ou substituir os créditos ditos “*efetivos*” pelas entradas por um crédito presumido em percentual pré-definido na legislação ou em valor correspondente ao necessário para que a tributação efetiva seja reduzida a um determinado patamar.

Em tais situações, o contribuinte recolheu o PIS e a COFINS sobre o ICMS calculado à alíquota normal; porém, apenas parte do crédito de ICMS utilizado por este contribuinte foi efetivamente destacado nas operações antecedentes, pois a outra parte do crédito necessário para se apurar o ICMS *a recolher* foi concedido pelo Estado a título de crédito presumido. Portanto, esse crédito presumido não foi tributado pelo PIS e pela COFINS pelos sujeitos que o antecederam na cadeia de circulação, de modo que não deve ser retirado da base de cálculo do valor a ser recuperado agora pelo contribuinte subsequente, sob pena de lesão ao contribuinte e enriquecimento ilícito do Erário.

Enfim, resta muito claro que os critérios propostos pela RFB e pela PGFN para a apuração da parcela do ICMS a ser excluída da base de cálculo do PIS e da COFINS, bem como para a apuração dos valores a serem restituídos pelo pagamento indevido no passado, não se apresentam adequados, pois geram distorções lesivas aos contribuintes.

O critério adequado para a apuração do indébito a ser restituído ou compensado:

É de conhecimento geral, nos meios empresarial, contábil-fiscal e jurídico-tributário, que a grande maioria dos contribuintes que já obtiveram decisões judiciais transitadas em julgado favoravelmente à pretensão de excluir o ICMS da base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS, adotaram ou vem adotando a interpretação de que o ICMS a ser excluído das contribuições, tanto prospectivamente quanto retrospectivamente, e independentemente do regime de apuração, é o ICMS destacado nos documentos fiscais, e apenas em relação às operações de saída de mercadorias, bens e serviços (“*débito*”).

Com efeito, com base naquela já mencionada “*passagem*” do voto da Ministra Relatora no RE 574.706, esse posicionamento vem sendo defendido apaixonadamente em incontáveis artigos, notícias, entrevistas, cursos e palestras, sem que haja, a nosso ver, uma adequada reflexão a respeito do assunto.

Diga-se, aliás, que muitas vezes os que assim se posicionam o fazem de boa-fé, por não se darem conta que a decisão proferida pelo STF não abordou e muito menos definiu o critério para a apuração do indébito a ser restituído em razão da indevida incidência das contribuições sobre o ICMS, eis que se limitou a determinar qual a parcela do ICMS deverá ser excluída da base de cálculo das contribuições para o futuro.

Registre-se, desde logo, que não se trata aqui de defender o posicionamento da Fazenda Nacional e da Receita Federal do Brasil, até porque, como já visto linhas acima, esse entendimento também é, a nosso ver, equivocado e causador de evidentes distorções que conduzem ao enriquecimento indevido do Erário em detrimento dos contribuintes.

Muito pelo contrário, o que se busca neste artigo é promover uma análise técnica e imparcial dos contornos fáticos e jurídicos da questão, com vistas a fornecer elementos que permitam uma tomada de decisão com a maior segurança possível quanto ao critério para a apuração do indébito de PIS e COFINS em razão da indevida incidência das contribuições, no passado, sobre o valor do ICMS.

Nesse contexto, parece-nos que a alternativa mais adequada será apurar o indébito de PIS e COFINS, tanto na sistemática cumulativa quanto na não cumulativa, levando em consideração o ICMS **destacado** nos documentos fiscais, pois foi esse o imposto que foi indevidamente incluído na base de cálculo das contribuições, tanto pelo “*remetente*” quanto pelo “*destinatário-intermediário*”, independentemente do valor recolhido de ICMS ter sido menor em função da não cumulatividade ou em razão de eventual crédito presumido concedido pelos Estados.

Afinal, o PIS e a COFINS incidiram sobre o ICMS destacado tanto em relação ao “*remetente*” quanto em relação ao “*destinatário-intermediário*”. A não cumulatividade do ICMS refletiu apenas no recolhimento do próprio ICMS, não tendo gerado qualquer esvaziamento na base de cálculo do PIS e da COFINS devidas pelos contribuintes.

O que deverá ser considerado, e apenas pelos contribuintes sujeitos à sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS, é a exclusão do ICMS também da base de cálculo dos créditos das contribuições a serem descontados dos débitos.

Na sistemática cumulativa de apuração do PIS e da COFINS, a questão exaure-se no ICMS a ser excluído da base de cálculo das contribuições, que é o ICMS destacado nas notas fiscais, por ter sido este o ICMS que sofreu a indevida incidência. O fato de ter havido crédito de ICMS pela entrada da mercadoria em nada afeta o montante do PIS e da COFINS recolhido pelo contribuinte sujeito ao regime cumulativo. Pode-se dizer, portanto, que a cumulatividade do PIS e da COFINS tem o condão de nulificar os

efeitos da não cumulatividade do ICMS para fins de apuração do indébito a ser restituído ou compensado.

Situação diversa ocorre quanto à sistemática não cumulativa de apuração do PIS e da COFINS.

Com efeito, na apuração não cumulativa do PIS e da COFINS, é dado ao contribuinte o direito de descontar, do montante das contribuições apuradas mediante a aplicação das alíquotas sobre a receita bruta, o valor do crédito calculado mediante a aplicação das mesmas alíquotas sobre certos custos e despesas previstos na legislação aplicável, desde que adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País.

Diante disso, antes da superveniência da decisão do STF ora analisada, os contribuintes sujeitos à apuração não cumulativa do PIS e da COFINS vinham incluindo o ICMS na base de cálculo tanto do “*débito*” - resultante da aplicação das alíquotas sobre o valor da receita bruta ou faturamento (no qual, entendia-se, se incluía o imposto estadual) - quando do “*crédito*” das contribuições - resultante da aplicação das mesmas alíquotas sobre o valor das aquisições de bens e serviços incorridos, no qual também vinha inserido desde o “*remetente*” o ICMS destacado nas notas fiscais de aquisições.

Ocorre que agora, com a decisão do STF, a apuração do *indébito* cuja restituição será reivindicada pelos contribuintes que sofreram a indevida incidência, deverá levar em consideração essa mesma dinâmica, ou seja: o cálculo do indébito a ser restituído ou compensado deverá levar em consideração a exclusão do ICMS tanto do “*débito*” quando do “*crédito*” do PIS e da COFINS na sistemática não cumulativa.

Isso se dá porque é sabido que os “*remetentes*” dos bens e serviços que serviram de base para a apuração do “*crédito*” de PIS e COFINS não cumulativos, sendo pessoas jurídicas domiciliadas no País, também fizeram incidir sobre tais operações as contribuições, nelas incluindo o ICMS destacado. E se agora esses mesmos “*remetentes*” tiverem a faculdade de reivindicar o PIS e a COFINS que indevidamente incidiram sobre o

ICMS de suas operações de saída, por óbvio os “*destinatários-intermediários*” que as adquiriram não poderão manter, para cálculo do crédito das contribuições, o mesmo ICMS já excluído pelos seus antecessores na cadeia de circulação, sob pena de calcular-se o indébito de PIS e COFINS, por duas vezes, sobre o mesmo montante de ICMS.

Para melhor ilustrar os diferentes critérios de cálculo, a fim de compará-los e identificar as distorções por eles causadas, recorreremos às apresentações gráficas da forma de apuração de cada um deles, partindo de valores de operações fictícios, e adotando uma alíquota única de ICMS de 12% (doze por cento).

A primeira apuração simulada adota o critério defendido pela PGFN e pela RFB, em que simplesmente se exclui da base de cálculo do “*débito*” das contribuições ao PIS e da COFINS o valor do ICMS “*a recolher*”. Nesse caso, constata-se que enquanto foram recolhidos, durante toda a cadeia, a título de PIS e COFINS incidentes sobre o ICMS, um montante de R\$ 2,22 (dois reais e vinte e dois centavos) – *Planilha 1.d* -, a Fazenda Nacional somente terá que restituir aos contribuintes o valor de R\$ 2,04 (dois reais e quatro centavos) – *Planilha 1.c* -, caracterizando-se, assim, um locupletamento ilícito do Erário em prejuízo aos contribuintes.



<i>Planilha 1.a – Apuração original</i>	FORNECEDOR	INDÚSTRIA	COMÉRCIO	Valor final da cadeia
Valor da Operação (R\$)	50,00	100,00	200,00	200,00
ICMS destacado (12%)	6,00	12,00	24,00	
ICMS crédito pela entrada	0,00	6,00	12,00	
ICMS a recolher	6,00	6,00	12,00	24,00
PIS/COFINS débito (9,25%)	4,63	9,25	18,50	
PIS/COFINS crédito (9,25%)	0	4,63	9,25	
PIS/COFINS recolhido	4,63	4,62	9,25	18,50

<i>Planilha 1.b – Apuração sem ICMS a recolher</i>	FORNECEDOR	INDÚSTRIA	COMÉRCIO	TOTAL (CADEIA)
Valor da Operação (R\$)	50,00	100,00	200,00	
ICMS destacado (12%)	6,00	12,00	24,00	
ICMS crédito pela entrada	0,00	6,00	12,00	
ICMS a recolher	6,00	6,00	12,00	24,00
BC PIS/COFINS SEM ICMS A RECOLHER	44,00	96,00	188,00	
PIS/COFINS débito (9,25%)	4,07	8,88	17,39	
PIS/COFINS crédito (9,25%)	0	4,63	9,25	
PIS/COFINS efetivamente devido	4,07	4,25	8,14	16,46

<i>Planilha 1.c – Apuração do indébito</i>	
PIS/COFINS recolhido (<i>Planilha 1.a</i>)	18,50
PIS/COFINS efetivamente devido (<i>Planilha 1.b</i>)	16,46
Indébito a ser restituído ao contribuinte	2,04

<i>Planilha 1.d – PIS/COFINS sobre ICMS na CADEIA</i>	
ICMS recolhido em toda a CADEIA de circulação	24,00
PIS/COFINS sobre ICMS de toda a CADEIA	2,22

A Fazenda Nacional arrecadou R\$ 2,22 de PIS/COFINS sobre ICMS e só terá que devolver R\$ 2,04 – enriquecimento ilícito do Erário e dano ao contribuinte de R\$ 0,18.

A segunda apuração simulada adota o critério que vem sendo adotado por grande maioria dos contribuintes, em que se exclui o ICMS destacado nas notas fiscais apenas da base de cálculo do PIS e da COFINS das saídas dos contribuintes envolvidos na cadeia de circulação (“débito”), sem excluí-lo da base de cálculo dos créditos das contribuições na apuração não cumulativa (“crédito”). Nesse caso, constata-se que enquanto foram recolhidos, ao longo de toda a cadeia, a título de PIS e COFINS incidentes sobre o ICMS, os mesmos R\$ 2,22 (dois reais e vinte e dois centavos) do exemplo anterior – *Planilha 2.d* -, a Fazenda Nacional teria que restituir aos contribuintes o valor de R\$ 3,88 (três reais e oitenta e oito centavos) – *Planilha 2.c* -, caracterizando-se, assim, um locupletamento ilícito dos contribuintes em flagrante prejuízo ao Erário.



<i>Planilha 2.a – Apuração original</i>	FORNECEDOR	INDÚSTRIA	COMÉRCIO	Valor final da cadeia
Valor da Operação (R\$)	50,00	100,00	200,00	200,00
ICMS destacado (12%)	6,00	12,00	24,00	
ICMS crédito pela entrada	0,00	6,00	12,00	
ICMS a recolher	6,00	6,00	12,00	24,00
PIS/COFINS débito (9,25%)	4,63	9,25	18,50	
PIS/COFINS crédito (9,25%)	0,00	4,63	9,25	
PIS/COFINS recolhido	4,63	4,63	9,25	18,50

<i>Planilha 2.b – Apuração sem ICMS destacado</i>	FORNECEDOR	INDÚSTRIA	COMÉRCIO	TOTAL (CADEIA)
Valor da Operação (R\$)	50,00	100,00	200,00	
ICMS destacado (12%)	6,00	12,00	24,00	
ICMS crédito pela entrada	0,00	6,00	12,00	
ICMS a recolher	6,00	6,00	12,00	24,00
BC PIS/COFINS SEM ICMS DESTACADO	44,00	88,00	176,00	
PIS/COFINS débito (9,25%)	4,07	8,14	16,28	
PIS/COFINS crédito (9,25%)	0,00	4,63	9,25	
PIS/COFINS efetivamente devido	4,07	3,52	7,03	14,62

<i>Planilha 2.c – Apuração do indébito</i>	
PIS/COFINS recolhido (<i>Planilha 2.a</i>)	18,50
PIS/COFINS sem ICMS destacado (<i>Planilha 2.b</i>)	14,62
Indébito a ser restituído ao contribuinte	3,88

<i>Planilha 2.d – PIS/COFINS sobre ICMS na CADEIA</i>	
ICMS recolhido em toda a CADEIA de circulação	24,00
PIS/COFINS sobre ICMS de toda a CADEIA	2,22

A Fazenda Nacional arrecadou R\$ 2,22 de PIS/COFINS sobre ICMS mas terá que devolver R\$ 3,88 – enriquecimento ilícito do contribuinte e dano ao Erário de R\$ 1,65.

Enfim, a terceira apuração simulada adota o critério que nos parece ser o adequado, segundo o qual deve ser excluído o ICMS destacado nos documentos fiscais, tanto na apuração do “débito” quando no cálculo do “crédito” da apuração não cumulativa. Note-se que, nesse caso, há uma perfeita correspondência entre o valor que foi arrecadado pela Fazenda Nacional a título de PIS e COFINS incidentes sobre o ICMS, e o valor que deverá ser por ela restituído a esse mesmo título.



<i>Planilha 3.a – Apuração original</i>	FORNECEDOR	INDÚSTRIA	COMÉRCIO	Valor final da cadeia
Valor da Operação (R\$)	50,00	100,00	200,00	200,00
ICMS destacado (12%)	6,00	12,00	24,00	
ICMS crédito pela entrada	0,00	6,00	12,00	
ICMS a recolher	6,00	6,00	12,00	24,00
PIS/COFINS débito (9,25%)	4,63	9,25	18,50	
PIS/COFINS crédito (9,25%)	0,00	4,63	9,25	
PIS/COFINS recolhido	4,63	4,63	9,25	18,50

<i>Planilha 3.b – Apuração sem ICMS destacado</i>	FORNECEDOR	INDÚSTRIA	COMÉRCIO	TOTAL (CADEIA)
Valor da Operação (R\$)	50,00	100,00	200,00	
ICMS destacado (12%)	6,00	12,00	24,00	
ICMS crédito pela entrada	0,00	6,00	12,00	
ICMS a recolher	6,00	6,00	12,00	24,00
BC PIS/COFINS SEM ICMS DESTACADO	44,00	88,00	176,00	
PIS/COFINS débito (9,25%)	4,07	8,14	16,28	
PIS/COFINS crédito (9,25%)	0,00	4,07	8,14	
PIS/COFINS efetivamente devido	4,07	4,07	8,14	16,28

<i>Planilha 3.c – Apuração do indébito</i>	
PIS/COFINS recolhido (<i>Planilha 1</i>)	18,50
PIS/COFINS sem ICMS destacado (<i>Planilha 2</i>)	16,28
Indébito a ser restituído ao contribuinte	2,22

<i>Planilha 3.d – PIS/COFINS sobre ICMS na CADEIA</i>	
ICMS recolhido em toda a CADEIA de circulação	24,00
PIS/COFINS sobre ICMS de toda a CADEIA	2,22

A Fazenda Nacional arrecadou R\$ 2,22 de PIS/COFINS sobre ICMS e terá que devolver exatamente os mesmos R\$ 2,22 – não há enriquecimento ilícito ou prejuízo a qualquer das partes.

Diante de tudo o que foi acima exposto e demonstrado, é inafastável a conclusão de que tanto o critério de apuração do indébito proposto pela Fazenda Nacional e RFB, quando aquele defendido por grande parte dos contribuintes, apresentam distorções que os tornam inadequados para dimensionar o montante a ser restituído a título de PIS e COFINS incidentes sobre o valor do ICMS na sistemática não cumulativa.

Por outro lado, o critério ora proposto, que leva em consideração a exclusão do ICMS destacado nos documentos fiscais tanto na apuração do “débito” quando do “crédito”, é comprovadamente o mais adequado, pois permite identificar exatamente o valor arrecadado pela RFB a título de PIS/COFINS sobre ICMS em toda a cadeia de circulação, sem causar prejuízo a qualquer das partes da relação jurídico tributária.

Conclusões:

Conforme exposto, a decisão prolatada pelo STF quando do julgamento do RE 574.706/PR, *leading case* em que restou definida a tese jurídica de que “o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS”, definiu que para fins prospectivos, o ICMS a ser excluído da base de cálculo das contribuições deve ser o destacado nos documentos fiscais. Entretanto, a nosso ver, a decisão nada disse quanto aos critérios para a apuração do indébito a ser objeto de restituição aos contribuintes.

Diante da incerteza gerada pela falta de definição, pelo STF, do critério de apuração do indébito, a PGFN opôs embargos de declaração contra o acórdão, nos quais, entre outras alegações, sustenta ter havido omissão e contradição quanto ao ICMS a ser excluído da base de cálculo das contribuições, pugnando pela integração do julgado mediante a expressa manifestação quanto ao tema.

O entendimento defendido pela PGFN e pela RFB quanto ao ICMS a ser excluído do PIS e da COFINS, tanto para fins prospectivos quanto retrospectivos, encontra-se materializado na *Solução de Consulta Interna COSIT nº 13/2018*. Porém, a nosso ver, esses critérios apresentam-se inadequados, pois geram distorções que causam prejuízo aos contribuintes e o enriquecimento ilícito do Erário, que terá que restituir valor menor do que o que efetivamente arrecadou indevidamente.

Por outro lado, o entendimento que vem sendo aplicado pela grande maioria dos contribuintes que já possuem decisões transitadas em julgado, segundo o qual o ICMS destacado nos documentos fiscais deve ser excluído apenas da base de cálculo do “débito” de PIS e COFINS, mas mantido no cálculo do “crédito” da sistemática de apuração não cumulativa, também se apresenta inadequado e distorcivo, pois implica prejuízo ao Erário e enriquecimento ilícito dos contribuintes integrantes da cadeia de circulação econômica.



Com efeito, na sistemática de apuração não cumulativa das contribuições, o critério mais adequado para o cálculo do indébito a ser restituído aos contribuintes em razão dos efeitos retrospectivos das decisões judiciais que lhes forem favoráveis, deve ser aquele em que se exclua o ICMS destacado nos documentos fiscais, tanto da base de cálculo do “débito” quando do “crédito” das contribuições ao PIS e da COFINS – critério este que, conforme demonstrado, não gera qualquer distorção, pois resulta na obrigação do Erário restituir aos contribuintes integrantes da cadeia de circulação econômica exatamente o mesmo valor do PIS e da COFINS incidente sobre a totalidade do ICMS dessa mesma cadeia.