



WILLIAM FREIRE  
ADVOGADOS ASSOCIADOS

Direito Minerário

Direito Ambiental

Direito Tributário

Direito Penal

Mining Law

Environmental Law

Tax Law

Criminal Law

***SCI nº 13 – Cosit, de 18.10.2018 –  
Exclusão do ICMS da base de cálculo  
do PIS e da Cofins***



**Assunto:** Solução de Consulta Interna nº 13 – Cosit, de 18.10.2018 (D.O.U de 23.10.2018) – Cumprimento de decisões judiciais determinando a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins – Aplicação da orientação firmadas pelo STF no RE nº 574.706/PR

Foi publicada, em 23.10.2018, a Solução de Consulta Interna nº 13 – Cosit, de 18.10.2018, determinando a orientação a ser adotada, no âmbito da Receita Federal do Brasil, quanto ao cumprimento de decisões judiciais transitadas em julgado versando sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins.

A elaboração do documento foi motivada por questionamento da Coordenação-Geral de Contencioso Administrativo e Judicial da RFB, tendo em vista o notório e amplamente divulgado julgamento, pelo Supremo Tribunal Federal, do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, sob o rito de Repercussão Geral. Após anos de indefinição, em 15.03.2017 a Corte pacificou o entendimento favorável aos contribuintes, no sentido de que o referido imposto estadual não se inclui na base das contribuições.

Em razão deste precedente, consta na Solução de Consulta que o objetivo seria definir *“qual montante do ICMS deve deixar de compor a base de cálculo dessas contribuições, notadamente nas situações em que o ICMS destacado em documento fiscal não coincide com o total de ICMS a recolher/pago pelo contribuinte.”*



Afirma-se, ainda, que grande parte dos julgados “*simplesmente determinam a aplicação da decisão do Supremo Tribunal Federal em tela, sem esclarecer qual montante de ICMS deve ser excluído da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.*”

Como é de conhecimento, por imposição constitucional, o ICMS é um imposto de natureza não-cumulativa, de modo que se compensa o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores. Essa sistemática é implementada por um regime de débitos e créditos em escrita fiscal, realizando-se um abatimento ao final de períodos de apuração, em regra mensais, a fim de se apurar eventual *saldo a recolher*.

Nesse contexto, o órgão consultivo da Receita Federal afirma “*há decisões judiciais no sentido de que o valor a ser excluído é aquele relacionado ao arrecadado a título de ICMS, e outras em que se considera que o valor de ICMS a ser excluído da aludida base de cálculo é aquele destacado em notas fiscais de saída.*”

Também é levantada dúvida sobre a implementação de decisões quando a pessoa jurídica está sujeita a mais de um tipo de tratamento tributário relativo às contribuições ao PIS e à Cofins, com segregação dos tipos de receita auferidas.

## **I. Orientação constante na SCI nº 13 – Cosit, de 18.10.2018 – Vinculação da Receita Federal**

De acordo com o art. 19, IV e §§’s 4º a 7º da Lei nº 10.522/2002<sup>1</sup>, em relação às matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de

---

<sup>1</sup> “Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre:

(...)

IV - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei no 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil;

§ 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput.

§ 5º As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput.



juízo realizado sob o rito de Repercussão Geral (como é o caso do RE nº 574.706/PR), a Receita Federal fica vinculada ao entendimento do precedente, desde que haja manifestação da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

Até o momento, a PGFN não elaborou manifestação nesses moldes relativa ao RE nº 574.706/PR, possivelmente porque que o feito se encontra pendente de julgamento de Embargos de Declaração por ela opostos.

Ainda assim, a SCI nº 13 – Cosit antecipou a formalização de uma interpretação, a ser adotada de maneira uniforme pelo Fisco Federal, quanto à aplicação do que decidido no *leading case* em questão, considerando a *“profusão de decisões judiciais transitadas em julgado, na esteira do precedente do Supremo Tribunal Federal e com fundamento na tese nele firmada (...)”*

Relembra-se que, de acordo com o art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396/2013, as Soluções de Consulta, a partir da data de publicação, *“têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.”*

No suposto intuito de “interpretar” a tese assentada pelo Supremo Tribunal Federal, a Solução de Consulta repassa trechos de votos dos Ministros no Acórdão do RE nº 574.706/PR, afirmando que o objetivo seria demonstrar a *“convergência do entendimento que prevaleceu.”*

Ao final, conclui-se que:

- 1) O PIS e a Cofins possuem uma apuração periódica, com base na receita bruta mensal auferida pela pessoa jurídica;

---

*§ 7º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput.”*



2) Supostamente, o entendimento firmado pelo STF no RE nº 574.706/PR seria no sentido de excluir a parcela do ICMS a recolher, também após o confronto de créditos e débitos na apuração mensal;

Consta que, *“se a legislação objeto do julgamento em tela do Supremo Tribunal Federal se refere a contribuições sociais incidentes sobre a totalidade da receita do mês, segue-se que a parcela do ICMS pago ou a recolher do período é a que há de ser excluída da base de cálculo das contribuições.”*

3) O STF teria rechaçado a possibilidade de se excluir, da base do PIS e da Cofins, o ICMS destacado nas notas fiscais representativas da venda de bens e serviços (transportes e comunicações).

Além destas considerações, a Solução de Consulta ponderou que há diferentes tipos de receitas consideradas na apuração de PIS e Cofins (ex: receitas tributadas, não tributadas, com suspensão, etc.), identificadas, para efeitos fiscais, por um Código de Situação Tributária (CST).

Sustenta, com base nessa constatação, que a pessoa jurídica não apura e escritura uma única base de cálculo mensal das contribuições, somando as receitas auferidas no mês, *“mas sim, várias bases de cálculo.”*

Conclui, em seguida, que na hipótese de se auferir receitas representativas de mais de um tipo de situação tributária (CST), deveria se promover a segregação e vinculação do valor total do ICMS a recolher apurado no período mensal, entre as ditas diferentes bases de cálculo do PIS e da Cofins.

Dessa forma, seria atribuída uma parcela do ICMS a recolher, para fins de exclusão, a cada “tipo” de base de cálculo das contribuições, de acordo com a proporção percentual em razão da totalidade das receitas.

Por fim, quanto à comprovação dos valores referentes ao ICMS a ser objeto de exclusão, a Cosit assevera que (i) preferencialmente, deve-se utilizar a escrituração fiscal digital do ICMS



transmitidas no Sped (Sistema Público de Escrituração Digital); (ii) não há impedimento à utilização de outros elementos de comprovação do montante do ICMS a recolher, apurados por cada estabelecimento da pessoa jurídica, como as guias de recolhimento do ICMS ou outra documentação especificada por cada Unidade da Federação, que comprove e demonstre estes valores.

## **II. Críticas à posição externada na SCI nº 13 – Cosit, de 18.10.2018 – Distorção da *ratio decidendi* do RE nº 574.706/PR**

Apesar do propósito declarado de identificar o entendimento que prevaleceu no julgamento do RE nº 574.706/PR, a análise da Solução de Consulta evidencia que a Cosit extrapola o que decidido pelo Supremo Tribunal Federal, na medida em que **inova e cria critérios para implementação da exclusão do ICMS da base do PIS e da Cofins inexistentes no precedente judicial.**

Primeiramente, quanto ao montante do imposto estadual passível de exclusão, nota-se que a SCI nº 13/2018 seleciona, de forma tendenciosa, trechos de votos constantes no julgado nos quais se alude a *ICMS a recolher* ou *pagar* sem o intuito de distinção do ICMS incidente em uma operação, ou mesmo de se perquirir qual destas duas grandezas poderia ser excluída da base das contribuições. Ou seja, nas transcrições trazidas pela Cosit, a expressão foi utilizada de maneira genérica, fora de um contexto argumentativo que pretendesse rejeitar a hipótese de exclusão de todo o ICMS incidente/destacado.

Por outro lado, a análise cuidadosa do voto de relatoria da Ministra Carmen Lúcia, **que prevaleceu no julgamento formado por maioria**<sup>2</sup>, não deixa dúvidas de que, no momento em que efetivamente se propõe uma distinção entre “ICMS incidente” x “saldo de ICMS” em virtude do regime não-cumulativo, para fins de identificação de qual deles seria expurgado, **é assegurada a**

---

<sup>2</sup> Conforme ata de julgamento:

“*Decisão: O Tribunal, por maioria e nos termos do voto da Relatora, Ministra Cármen Lúcia (Presidente), apreciando o tema 69 da repercussão geral, deu provimento ao recurso extraordinário e fixou a seguinte tese: “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins”. Vencidos os Ministros Edson Fachin, Roberto Barroso, Dias Toffoli e Gilmar Mendes. Nesta assentada o Ministro Dias Toffoli aditou seu voto. Plenário, 15.3.2017.*”



**exclusão de todo o ICMS incidente na operação (destacado no documento fiscal)**, e não apenas do saldo a pagar no final do mês. Senão, veja-se:

“(…)

*Essa forma escritural de cálculo do ICMS a recolher baseia-se na verdade matemática segundo a qual a ordem dos fatores não altera o resultado. É igualmente verdadeiro que também o momento das diferentes operações não pode alterar o regime de aplicação de tributação, num sistema que, quanto a esse caso, se caracteriza pela compensação para se chegar à inacumulatividade constitucionalmente qualificadora do tributo.*

*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.” – (sem destaques no original)*

A lógica acima exposta foi repetida, corretamente, na própria ementa do Acórdão:

*“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.”*

Essa é, indubitavelmente, a *ratio decidendi* presente no voto de relatoria que foi acolhido por maioria dos Ministros e, portanto, que está materializada no precedente do STF.

Na realidade, mesmo quando a própria Ministra Relatora se refere a ICMS recolhido, está na verdade esclarecendo que, em virtude da sistemática não-cumulativa, **todo o imposto destacado no documento fiscal será, em algum momento, recolhido à Fazenda Pública** (ainda que não imediatamente por aquele que vende a mercadoria), **devendo, assim, ser também integralmente excluído da receita na apuração do PIS e da Cofins:**

*“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.”*

Conclui-se que há, por parte da Cosit, nítida distorção do entendimento que prevaleceu no Acórdão do RE nº 574.706/PR, visando unicamente à restrição do direito dos contribuintes que vierem a buscar a aplicação concreta do referido precedente.

Quanto à subdivisão das bases de cálculo do PIS e da Cofins em diferentes modalidades, de acordo com o tipo de receita e o Código de Situação Tributária (CST), a fim de se atribuir o ICMS proporcionalmente a cada uma delas, também está claro que **se trata de algo absolutamente estranho ao que decidido no *leading case* do STF.**

De fato, a própria Solução de Consulta indica que se trata de uma alegação inserida nos Embargos de Declaração da Fazenda Nacional, opostos contra o Acórdão do RE nº 574.706/PR, corroborando que não há nada no julgado quanto a esse ponto:

*“48. Considerando que, conforme definido na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no caso de a pessoa jurídica auferir receitas sujeitas a tratamentos tributários diversos, devem ser segregados os totais de receitas e bases de cálculo mensais das referidas contribuições, terá a pessoa jurídica, forçosamente, de proceder à correspondente segregação do valor mensal de ICMS a recolher, atribuindo a parcela do ICMS correspondente a cada base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. **Esta necessidade imperativa de segregar o valor total apurado de ICMS a recolher, proporcionalizando em relação às receitas auferidas (e correspondentes bases de cálculo das contribuições) no mês, já está contemplada nos embargos de declaração opostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.**” – (grifamos)*

Ademais, o argumento da Cosit carece de fundamentação lógica, racional e legal, na medida em que só há uma base de cálculo para cada contribuição, inexistindo qualquer critério previsto em lei que possibilite tratar de várias bases imponíveis para um mesmo tributo, no mesmo período de apuração.

### **III. Conclusão**

Ante todo o exposto, entendemos que Solução de Consulta Interna nº 13 – Cosit, de 18.10.2018, extrapola os contornos do que decidido pelo Supremo Tribunal Federal no Acórdão do RE nº 574.706/PR, uma vez que:





1) No voto de relatoria da Ministra Carmen Lúcia, acolhido por maioria, determinando o entendimento que prevaleceu na formação do julgado, considera-se que, a despeito da sistemática não-cumulativa do ICMS ensejar a compensação de créditos: a) todo o imposto destacado no documento fiscal será recolhido em algum momento; b) portanto, **todo o imposto incidente/destacado deve ser expurgado da base de cálculo das contribuições**, por não representar receita do contribuinte que promove a operação;

2) Não há, no precedente do STF, qualquer alusão a proporcionalização da parcela do ICMS de acordo com os diferentes tipos de receita de PIS e Cofins eventualmente auferidos pela pessoa jurídica, inexistindo também fundamentos lógicos e legais para o critério de segregação defendido pela Cosit.

Diante desse cenário, consideramos que há grande probabilidade de êxito em medidas nas quais se questione as interpretações restritivas da Solução de Consulta.

A discussão poderá ocorrer: (i) em sede administrativa, na hipótese de glosa de créditos pleiteados em DCOMP (créditos decorrentes de decisão judicial transitada em julgada); (ii) judicialmente, mediante a propositura de ação para afastar as restrições da Solução de Consulta, inclusive em caráter preventivo; (iii) judicialmente, quando do levantamento de eventuais depósitos vinculados a processo judicial, realizado no curso de ação buscando o direito de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins.

Belo Horizonte/MG, 23 de outubro de 2018.

*Paulo Honório de Castro Júnior*

*João Paulo Ayres*