



ICMS – Exclusão da Base do PIS e COFINS

Por André e Fábio Martins de Andrade

SP, 24.10.2019

**Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS –
RE 574.706**

ANDRADE
ADVOGADOS
ASSOCIADOS

*“O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência
do PIS e da COFINS” (Tema 69)*

Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS – RE 574.706

ANDRADE
ADVOGADOS
ASSOCIADOS



Receita Federal

S. COSIT 13/18

➤ **Indébito do PIS e da COFINS limitado ao valor do ICMS pago**



Exceto nas decisões judiciais transitadas que tenham especificado, *“de forma analítica e objetiva, a parcela de ICMS a ser excluída nas bases de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins”*.



PIS/COFINS

RE 574.706

➤ **Indébito do PIS e da COFINS corresponde ao valor destacado nas Notas Fiscais**

➤ **Ônus do contribuinte: comprovar e demonstrar de forma inequívoca o recolhimento com base nas Notas Fiscais.**



Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS – **ANDRADE** **RE 574.706**

ADVOGADOS
ASSOCIADOS

- É tão clara tal constatação no sentido de que o valor indevido corresponde àquele destacado nas **Notas Fiscais**, que **a própria corrente vencida assim delimitou a questão constitucional dirimida:**
- **Ministro Gilmar Mendes** - *“A questão constitucional que aqui se apresenta diz respeito à possibilidade de inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. (...) O problema reside, assim, em saber se o ICMS destacado nas notas fiscais de vendas de mercadorias ou serviços integra o conceito de faturamento, para fins de cobrança do PIS e da COFINS.”* (fls. 111-112; g.n.)
- **Min. Edson Fachin** - *“Por essas razões, entendo que o acórdão recorrido deve permanecer hígido, tendo em vista que a normatividade constitucional comporta a inclusão dos valores destacados de ICMS na receita bruta, por sua vez base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS.”* (fls. 44; g.n.)

Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS – RE 574.706



VOTO MIN. CÁRMEN LÚCIA

	[[Indústria]]	[[Distribuidora]]	[[Comerciante]]	_____
Valor saída	[[100	→ 150	→ 200	→ Consumidor
Alíquota	[[10%	10%	10%	_____
Destacado	[[10	15	20	_____
A compensar	[[0	10	15	_____
A recolher	[[10	5	5	_____

Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS – RE 574.706

ANDRADE
ADVOGADOS
ASSOCIADOS



VOTO MIN. CÁRMEN LÚCIA

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.

Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS – RE 574.706

- RFB, por meio da “SC COSIT 13/2018”, busca esvaziar a decisão, incluindo (indevidamente !) nas contas patrimoniais elementos da conta de resultado, complicando o que não é complicado.
- **Aceitação da tese fiscal implicaria em admitir que na receita existe uma parcela de ICMS que deve ser excluída e na mesma receita existe uma parcela de ICMS que não deveria ser excluída.**
- A tese da RFB não consta em qualquer trecho do acórdão e constituiria um contrassenso, porque o IPI, sob a mesma sistemática do ICMS, é excluído integralmente (i.e., todo o IPI que consta da conta de receita).

Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS – RE 574.706

ANDRADE
ADVOGADOS
ASSOCIADOS

Conclusão

Estratégia engendrada pela RFB constitui um sofisma, pois o STF exauriu a controvérsia, firmando o entendimento no sentido de que o que deve ser excluído da base de cálculo das contribuições ao PIS/COFINS é a totalidade do ICMS que se encontra incluída na conta de receita em cada período de apuração.

Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS – RE 574.706

ANDRADE
ADVOGADOS
ASSOCIADOS

Situações Conflituosas



Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS – RE 574.706

Situações Passíveis de Interpretações Controversas:

- Exclusão do ICMS dos créditos de PIS e COFINS no regime não cumulativo do PIS e COFINS;
- Cálculo por dentro ou por fora?
- Precificação (repasse para o comprador?)
- ICMS/ST;
- Contratos de longo prazo (diferença de *timing* entre o faturamento e a remessa da mercadoria com emissão da NF);
- Incidência do PIS e COFINS por unidade de medida (SCI COSIT n. 177, de 31 de maio de 2019) – álcool, por exemplo; e
- Incentivos fiscais, saldo credor e outras situações gerando pagamento zero de ICMS.

Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS – RE 574.706

- **Exclusão do ICMS dos créditos de PIS e COFINS apurados no regime não cumulativo do PIS e COFINS**

Exclusão = 9,25% * [(PVC – ICMS/Nota Fiscal) – (82% * valor dos insumos)]

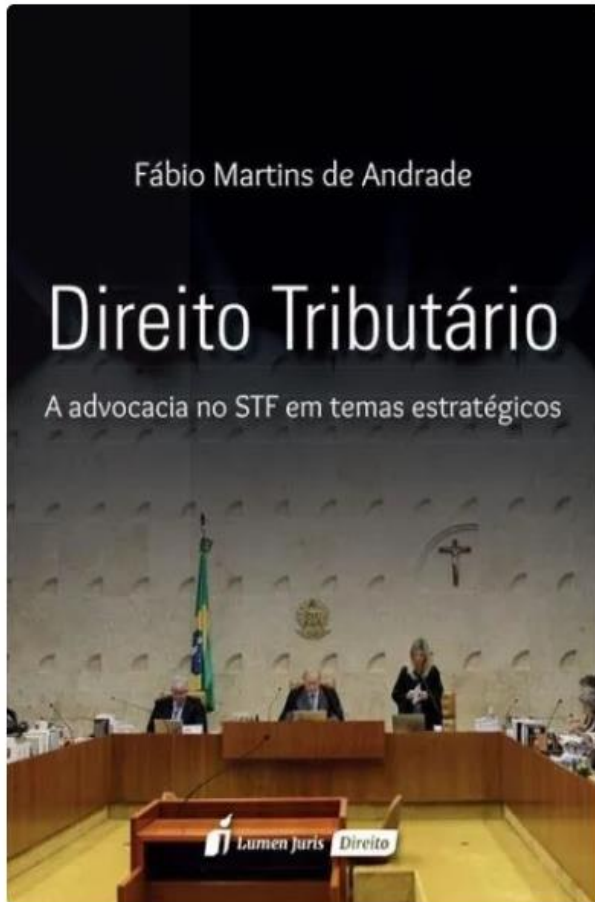
O STJ e a possível afetação do tema à sistemática dos Repetitivos

(Resp. 1.822.256, 1.822.254, 1.822.253 e 1.822.251)

- Manobra da PGFN para tentar deslocar ao STJ a discussão a pretexto de cuidar do “método de cálculo”
 - 19.06: Min. Paulo de Tarso > afetar a questão ref. ao destacado x pago como potencial recurso repetitivo
 - 25.07: PGFN > OK ✓
 - MPF: 2 favoráveis x 2 contrários
 - Contribuintes: 4 contrários preliminares (desnecessidade, inoportuno + usurpação de competência do STF).
 - 27.08: Min. Paulo de Tarso > reitera sua decisão, surpreso por tamanha contestação, explica que até a negativa de repetitivo é melhor que seja tomada como repetitivo e leva à distribuição.
 - 30.08: Distribuição ao Relator Min. Napoleão Nunes Maia Filho.
 - MPF: 2 contrários à afetação + 1 sem opinião (2 com ciência da prevenção ao líder).
 - Audiências com o Relator: dias 19.09.2019 e 01.10.2019.
 - Aguardando a decisão/o despacho do Relator.

Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS – RE 574.706

ANDRADE
ADVOGADOS
ASSOCIADOS



➤ Estratégia para o julgamento de 05.12.2019

- Buscar solucionar a controvérsia PAGO vs DECLARADO no STF;
- Demonstrar a inaplicabilidade da modulação temporal;
- Intensificar publicação de artigos e palestras para demonstrar a incidibilidade do ICMS contido na receita de vendas; e
- Audiências com os Ministros subsidiando com Memorial (5 laudas) e Pareceres.



Nosso entendimento: A COSIT 13 sustenta a existência de 2 ICMS na receita de vendas (01/02)

ANDRADE
ADVOGADOS
ASSOCIADOS

Na hipótese de se entender que o ICMS a ser excluído da base do PIS e da COFINS é o ICMS pago, o que só se admite por argumentar, estar-se-ia cindindo o ICMS contido na receita de vendas em duas porções: uma a ser excluída da base de cálculo das contribuições e outra parcela a ser mantida na base de cálculo do PIS e da COFINS. Todavia, o ICMS que compõe a base de incidência das contribuições em questão não é cindível. Nesse sentido, entendemos que não é possível excluir-se parte dele e manter-se parte como integrando a base de cálculo do PIS e da COFINS.



Nosso entendimento: A COSIT 13 sustenta a existência de 2 ICMS na receita de vendas (02/02)

ANDRADE
ADVOGADOS
ASSOCIADOS

Se na receita de vendas consta R\$15 de débito de ICMS é exatamente esse valor que deve ser excluído, e não outra grandeza (qualquer que seja). A sistemática de recolhimento e quitação do ICMS nunca esteve sob julgamento no caso presente. Se ele é pago com dinheiro (conta de ativo) ou com créditos do imposto decorrentes de aquisições anteriormente feitas pelo vendedor (conta de ativo) é rigorosamente irrelevante para a determinação da base de cálculo do PIS e da COFINS. O ICMS é um imposto com regime próprio e obedece à sistemática vigente no que concerne à constituição e extinção do crédito tributário correspondente. O que interessa no caso é mensurar quanto desse imposto está dentro da receita de vendas (conta de resultado) do contribuinte de PIS e COFINS, para dele extraí-lo.

Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS – RE 574.706

➤ Pareceres

▪ Humberto Ávila:

“(…) como a discussão neste processo diz respeito à definição da base de cálculo das contribuições ao PIS/COFINS, é suficiente para essa definição saber se o ICMS compõe ou não a referida base de cálculo, isto é, se o valor recebido pela pessoa jurídica a título de ICMS se enquadra na classe de ingressos definitivos no seu patrimônio. Não é necessário, portanto, saber como e com base em que condições o referido valor será pago ao Estado pela pessoa jurídica.” (fls. 23)

Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS – RE 574.706

➤ Pareceres

▪ Roque Antonio Carazza:

“Dito de outro modo, o que se vai restituir ao contribuinte, não é o ICMS (tributo, de resto, de competência estadual), mas o que não era faturamento (ou receita bruta) e, portanto, levou a um recolhimento a maior (indevido) de PIS e COFINS.” (fls. 62)

Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS – RE 574.706

➤ Pareceres

- **L. Nelson de Carvalho, Eric Martins e Fernando Murcia (fls. 6):**

“(...) Por consequência, [o STF] determinou que o ICMS seja excluído da Base de Cálculo do PIS e COFINS, sendo que o valor a ser excluído é justamente aquele valor do ICMS contabilizado como receita qual seja, o constante na Nota Fiscal de Venda ou Serviços.” (fls. 6)

Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS – RE 574.706

➤ Visão Inicial (Setembro de 1994)

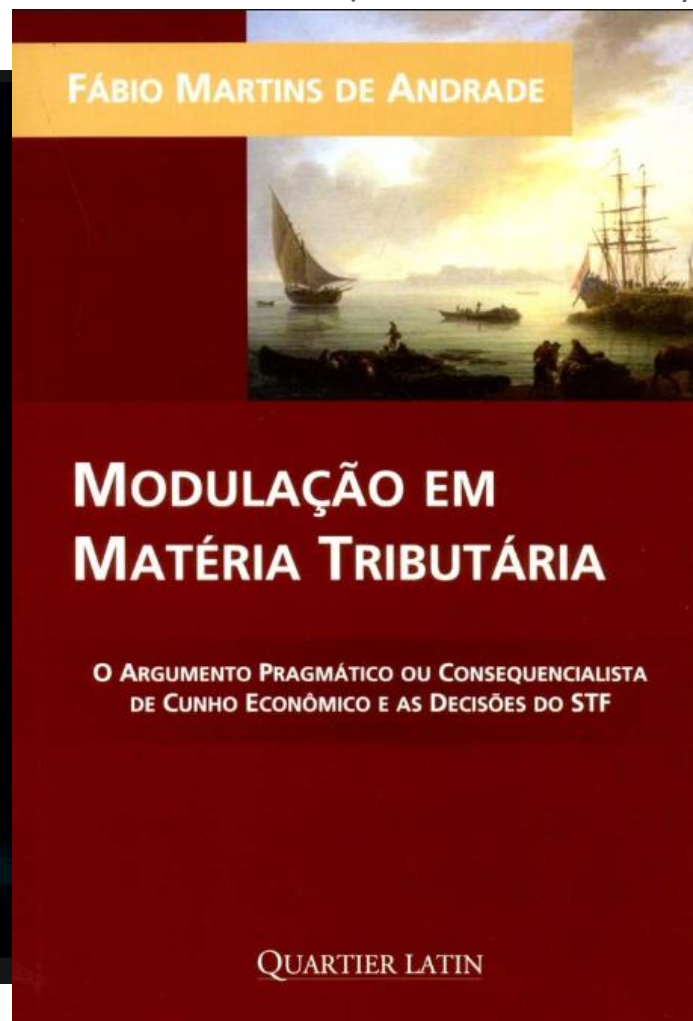
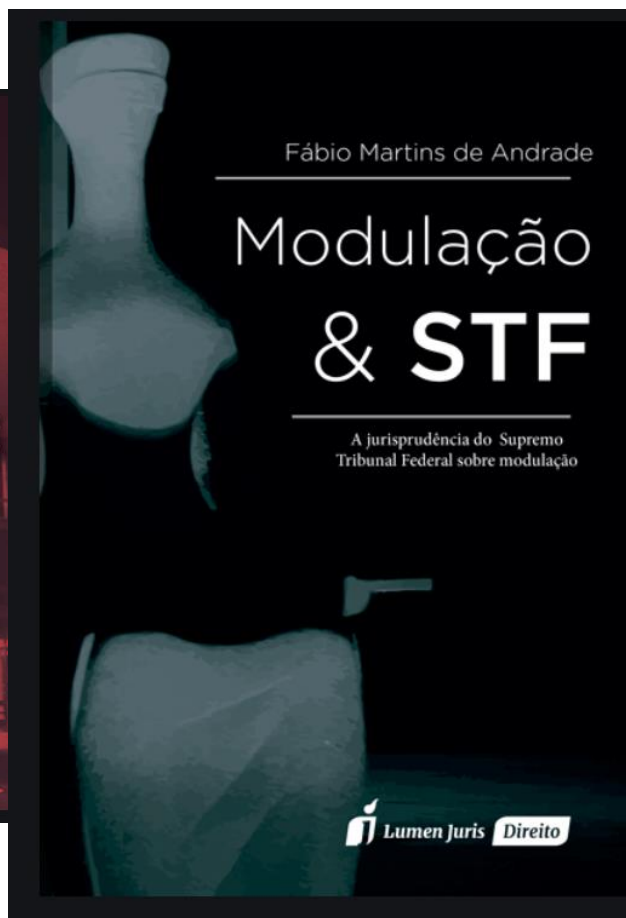
“(...) we deem very scarce the probabilities that when hearing any claim on the merits of the question the S.T.F. will turn down the prevailing course of the lower court’s decision on the matter.”

“We understand that it will be very difficult for the Supreme Court to admit the existence, in a real case, of violation in the isonomy treatment regarding PIS and COFINS basis of Calculation (...) there are not, under our point of view, reasonable chances to gain the cause.”

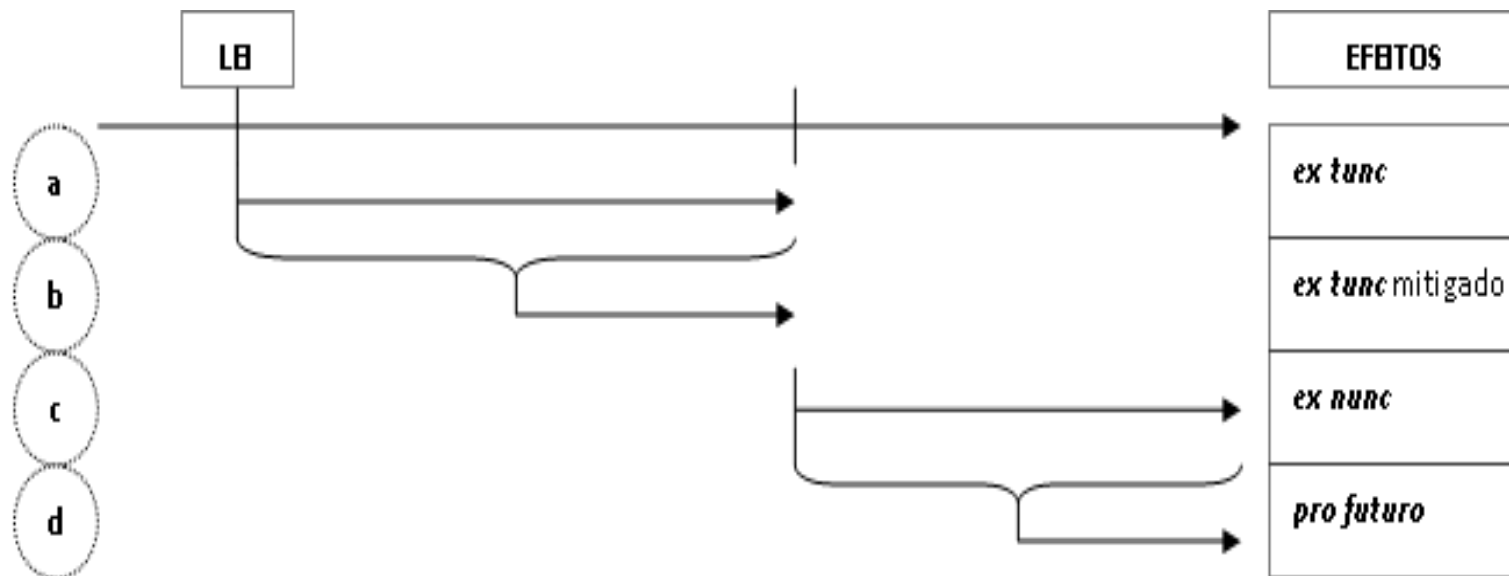
“This means that there is very few possibilities, not to say none, of winning a case in order to withdraw ICMS from the PIS basis of calculation.”

Modulação

ANDRADE
ADVOGADOS
ASSOCIADOS



Modulação – Panorama (art. 27 – Lei 9.868/99)



Modulação – Argumentos contrários

1) O argumento econômico do rombo nas contas públicas não deve nortear o julgamento sobre modulação, mas corroborar ou subsidiar os argumentos jurídicos centrais na tomada de decisão (cf. “Modulação em Matéria Tributária: O argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e as decisões do STF”).

2) Segurança jurídica x segurança orçamentária, pecuniária ou financeira: “Segurança jurídica tem a ver com o Direito, não com o dinheiro”. “Por fim, é preciso dizer que a perda de arrecadação com a declaração de inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições não é fundamento para a manutenção dos efeitos pretéritos de lei inconstitucional. O fundamento é a segurança jurídica, não a segurança orçamentária. Fosse a perda da arrecadação fundamento para manter efeitos de leis inconstitucionais, quanto mais gravosa fosse a lei, e maior fosse a arrecadação dela resultante, maior seria a chance de ela ser mantida. Quanto mais inconstitucional ela fosse mais chance teria de ser declarada... Constitucional! Seria a institucionalização do princípio do quanto pior, melhor” (Prof. Humberto Ávila).

Modulação – Argumentos contrários

3) Inércia da União, desde 2017 (com o julgamento do RE 574.706), 2014 (conclusão do RE 240.785), 2006 (com a maioria absoluta de 6x1), 2008 (com o reconhecimento da RG do RE 574.706), 1999 (com a afetação do RE 240.785 ao Pleno) e 1993 (com as primeiras ações questionando a espúria sistemática).

4) União se aproveitaria de sua própria “torpeza”: ADC 18 (manobra processual) + inércia mesmo diante dos fatos acima + “apropriação indébita”.

5) STF como “segunda instância” do Governo > mensagem pedagógica.

6) Mudança de jurisprudência em relação ao STJ: diante dos fatos acima, a jurisprudência do STJ restou superada há bastante tempo, ainda que constante e até recentemente reafirmada (RESp. 1.330.737 para ISS, DJe 14.04.2016 + RESp. 1.144.469 para ICMS, DJe 02.12.2016) – Súmulas 68 e 94 CANCELADAS!

7) Números mágicos e sem comprovação, mas contingenciados e mapeados pelo Anexo V de Riscos Fiscais da LDO/2020 (PL 5/19 - CN).

Modulação – Argumentos contrários

8) Retrocesso de + 200 anos no processo civilizatório, ao devolver à relação tributária a odiosa característica de uma relação de poder, e não de uma relação jurídica (Prof. Humberto Ávila).

9) A injeção do \$\$\$ estacionado - em razão do litígio - na Economia viria na linha da política econômica, com o reinvestimento na indústria e comércio, contratação de pessoal e até mesmo distribuição de dividendos, com a necessária circulação de riqueza (Parecer Dr. Raul Veloso).

10) Precedente aplicável: *“São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento”* (RREE 560.626, 556.664 e 559.882, Min. GM) + *“Declaração de inconstitucionalidade, com efeito ex nunc, salvo para as ações judiciais propostas até 11.6.2008, data em que o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991”* (RREE 559.943, Min. CL).

Modulação - Parecer Prof. Humberto Ávila

- *“8) por fim, a argumentação apresentada para justificar a modulação dos efeitos da decisão é falaciosa, na medida em que não há um nexo de causalidade necessária entre a decisão e os seus supostos efeitos caóticos: primeiro, o sistema inteiro não seria inconstitucional, (...); segundo, não haveria aumento generalizado de preços porque as contribuições sobre a receita qualificam-se como tributos diretos, (...); terceiro, não haveria uma reforma tributária pelo Poder Judiciário, (...);” (p. 40).*
- *“9) além disso, não estão presentes os requisitos para a modulação de efeitos: (...)” (p. 41).*

Modulação - Parecer Prof. Roque Carrazza

- *“As alegações da Fazenda Nacional, acerca do impacto financeiro e orçamentário e da perda de arrecadação, são insuficientes para que o Supremo Tribunal Federal imprima efeitos prospectivos à decisão em tela, máxime em se considerando a legislação que trata da modulação de efeitos, bem como os próprios precedentes daquela Alta Corte.” (p. 63).*

Modulação – “teoria geral”

- Na hipótese de mudança de jurisprudência é facultado ao STF modular (CPC/15) – RB.
- Reafirmação de jurisprudência > ausência dos pressupostos à modulação – GM.
- Pendência dos ED, nega-se o AgR, mas retira-se a multa aplicada – RB, RW, AM.
- Modulação a partir da cautelar, ressalvadas as ações já ajuizadas – LF, RB.
- Inconformismo nos ED > inexistência dos requisitos à modulação – AM.
- Ausência de demonstração objetiva de risco à segurança jurídica (não) – LF.
- Acórdão em consonância com a jurisprudência do STF (não) – GM.
- Medida extrema que só se justifica se estiver comprovado gravíssimo risco irreversível à ordem social > nega-se ao contribuinte o próprio direito de repetir o indébito – DT.
- Ausência de aderência estrita entre o ato reclamado e o paradigma invocado – RB.
- Decisão do tribunal recorrido que assentou a necessidade de aguardar a modulação nos ED para que seu entendimento fosse efetivamente aplicado – GM.
- Não cabe modulação por flexibilizar a CF – MA.
- Não cabe modulação para atender “razões de Estado” – CM.

Modulação – Quadro geral

- **Melhor técnica** – modulação é **INAPLICÁVEL** ao caso – **20%**
- Razões jurídicas (x razões diversas)
- Eventual aplicação (“**forçando a barra**”) do efeito *ex nunc* na linha da jurisprudência do STF, isto é, **respeitando as defesas administrativas e ações em curso (e transitadas)** – **70/75%**
- **Eventual aplicação (teratológica)** da modulação com efeito *ex nunc*, como pleiteado pela **PGFN** e reiterado pela **PGR** – **5/10%**
- Julgamento dos ED: Pautado para 05 de dezembro de 2019

Modulação x Rescisória

- Há risco de que o seu trânsito em julgado hoje venha a ser desconstituído futuramente via ação rescisória se houver:
 - a) modulação temporal como pleiteada pela PGFN e corroborada pela PGR; ou
 - b) mudança do atual entendimento?

- Dispositivos pertinentes do CPC/15
- Jurisprudência do STF (casos encerrados + casos pendentes)
- Jurisprudência do STJ

Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS – RE 574.706

ANDRADE
ADVOGADOS
ASSOCIADOS

Modulação

Ministros	RE 574.706	RE 240.785
Ayres Brito		<input checked="" type="checkbox"/>
Cármem Lúcia	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Cezar Peluso		<input checked="" type="checkbox"/>
Celso de Mello	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Luiz Fux	<input checked="" type="checkbox"/>	Sucessor Eros Grau
Marco Aurélio	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Ricardo Lewandowski	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Rosa Weber	<input checked="" type="checkbox"/>	Se declarou impedida
Sepúlveda Pertence		<input checked="" type="checkbox"/>
Dias Toffoli	<input checked="" type="checkbox"/>	Sucessor Cezar Peluso
Edson Fachin	<input checked="" type="checkbox"/>	
Eros Grau		<input checked="" type="checkbox"/>
Gilmar Mendes	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Luís Roberto Barroso	<input checked="" type="checkbox"/>	
Cômputo dos votos nos RREE	6 versus 4	7 versus 2
Votos Pró-Contribuintes	11	<input checked="" type="checkbox"/>
Votos Pró-Fisco	6	<input checked="" type="checkbox"/>

Contradição da RFB

- ADC 18: “O julgamento, pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, de controvérsia constitucional deduzida em sede de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida configura hipótese de prejudicialidade apta impedir a apreciação do mesmo litígio jurídico objeto de controle normativo abstrato instaurado no âmbito de processos de perfil objetivo, como, p. ex., as ações declaratórias de constitucionalidade e as ações diretas de inconstitucionalidade, entre outras. Precedentes” (decisão monocrática do Relator julgando prejudicada) – Trânsito em julgado > 06.11.2018.
 - SC Cosit nº 137/17 (16.02.2017) + SC Disit/SRRF 06 nº 6.012 (04.04.2017) > ADC 18
- X
- SC Cosit nº 13/2018 + IN RFB nº 1.911/2019 (art. 27).

Regulamento do PIS/PASEP e COFINS - IN RFB 1.911/2019 -

- **6 Partes**, nomeadamente, da contribuição incidente sobre:
 - **Parte I** - A receita ou o faturamento
 - **Parte II** - A importação
 - **Parte III** – A folha de salários
 - **Parte IV** - Receitas governamentais

 - **Parte V** - Da tributação diferenciada sobre a receita e a importação
 - **Parte VI** - Das disposições gerais e finais

Regulamento do PIS/PASEP e COFINS - IN RFB 1.911/2019 -

ANDRADE
ADVOGADOS
ASSOCIADOS

➤ Topografia da IN:

- **Parte I** - 3 Livros + 18 Títulos + 37 Capítulos + 134 Seções e 74 Subseções
- **Parte II** - 7 Livros + 14 Títulos + 22 Capítulos
- **Parte III** - 4 Livros + 1 Título V (???)
- **Parte IV** - 4 Livros + 3 Títulos
- **Parte V** - 18 Livros (sendo 2 Livros II; 0 Livro VII; e Livros XIX, XX, fora de ordem) + 70 Títulos (com erro de numeração; falta um Título XI) + 119 Capítulos + 25 Seções e 53 Subseções
- **Parte VI** - 3 Livros + 6 Títulos + 11 Capítulos

Totalizando: 766 artigos, distribuídos em 39 Livros + 112 Títulos + 189 Capítulos + 159 Seções + 127 Subseções + 30 Anexos

Ministro Dias Toffoli

➤ RE 607.642

*“Assim, faz-se necessário **advertir** o legislador no sentido que as Leis n^os 10.637/02 e 10.833/04, inicialmente constitucionais, estão num **Processo de Inconstitucionalização**, decorrente, em linhas gerais, da ausência de coerência e de critérios racionais e razoáveis das alterações legislativas que sucederam, no tocante à escolha das atividades e das receitas atinentes ao setor de prestação de serviços ,que se submeteriam ao regime cumulativo da Lei n^o 9.718/98 (em contraposição àquelas que se manteriam na não cumulatividade).”*

Livros publicados – Dr. Fábio Martins de Andrade

ANDRADE
ADVOGADOS
ASSOCIADOS

- **Mídi@ e Poder Judiciário: A influência dos órgãos da mídia no processo penal brasileiro (2007)**
- **Modulação em Matéria Tributária: O argumento pragmático ou consequentialista de cunho econômico e as decisões do STF (2011)**
- **Caso Marbury v. Madison: O nascedouro do controle de constitucionalidade (2016)**
- **Artigos jurídicos em escritos jornalísticos (2016)**
- **Modulação & STF: A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre modulação (2016)**
- **Aspectos sobre a Inconstitucionalidade da Inclusão do ICMS na Base da COFINS e do PIS (2017)**
- **Modulação e Consequencialismo (2017)**

Livros publicados – Dr. Fábio Martins de Andrade

ANDRADE
ADVOGADOS
ASSOCIADOS

- **A Polêmica em torno do Voto Duplo: A inconstitucionalidade do voto de qualidade nas decisões do CARF (2017)**
- **Grandes Questões Tributárias na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (2018)**
- **Direito Tributário – A advocacia no STF em temas estratégicos (2018)**
- **Estudos de Direito Constitucional: Em homenagem aos 30 anos da Constituição Federal de 1988 (2018)**
- **Temas de Direito Público: Homenagem aos 30 anos da Constituição Federal de 1988 (2018)**
- **Comentários à Lei nº 13.655/2018: Proposta de sistematização e interpretação conforme (2019)**

Obrigado pela atenção!

ANDRADE
ADVOGADOS
ASSOCIADOS

André Martins de Andrade

andre@andrade.adv.br

www.andrade.adv.br

Fábio Martins de Andrade

fandrade@andrade.adv.br

www.modulacaotributaria.com.br

Tel.: + 55 11 3704 3710