

# A EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS E O PARECER COSIT N. 10/2021

*José Eduardo Soares de Melo<sup>1</sup>*

## INTRODUÇÃO

O Supremo Tribunal Federal firmou diretriz no sentido de que “o ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS” (Tema 69 de Repercussão Geral – RE 574.706, Plenário, rel. Min. Cármen Lúcia, Sessão de 15.03.2017).

O acórdão consolidou o entendimento seguinte:

*“EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS DA 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

---

1. Doutor e Livre-Docente em Direito. Professor Titular de Direito Tributário da Faculdade de Direito da PUC-SP (2012-2015). Visiting Scholar da U.C.Berkeley (Califórnia). Professor Emérito da Faculdade Brasileira de Tributação. Consultor Tributário.

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 de 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 a concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela 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, exclui 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”.

No julgamento dos Embargos Declaratórios, fora decidido o seguinte:

“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 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). Grifei.

Em razão das diversas consequências práticas da decisão em termos de tributação e fiscalização tributárias, a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) – órgão da Receita Federal

-, emitira o Parecer 10-Cosit, em 1.7.2021, firmando a seguinte conclusão:

“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” (grifei).

A demonstração mais eloquente de que o imposto estadual não constitui receita do contribuinte, fora pontificada na diretriz do STF concernente à “criminalização do ICMS”, consubstanciada nos termos seguintes:

“O contribuinte que deixa de recolher, de forma contumaz e com dolo de apropriação, o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990.”

(Recurso Ordinário em Habeas Corpus 163.334 – Santa Catarina – Plenário – rel. Min. Roberto Barroso – j. 18.12.2019 – Tese de Repercussão Geral 69).

A prática de ilícito penal (crime tributário) fora considerada pela circunstância especial (e jurídica) de que o contribuinte (comerciante, industrial, produtor, prestador de serviço de transporte e comunicação) não detém a titularidade do valor tributário.

Tratando-se de um mero depositário do ICMS, será juridicamente impossível atribuir a natureza jurídica de receita relativamente a este valor porque lhe pertence.

## **FUNDAMENTOS JURÍDICOS**

### **1. Estrutura da Cofins e do PIS.**

A questão jurídica em exame centra-se na consideração (ou desconsideração) do valor do ICMS - destacado nas notas

fiscais de aquisição de bens e serviços - como créditos de PIS e Cofins para efeito de compensação com os débitos das mencionadas contribuições sociais.

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total da receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (CF, art. 195, I, “b”, e Lei federal 10.833, de 29.12.2003).

A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, não sendo integrada (entre outras) pelas receitas (i) isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota zero; (ii) não operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente; (iii) auferidas pela pessoa jurídica revendedora; (iv) referentes a (a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos; (b) reversões e provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido, e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

Na sistemática não cumulativa será aplicada sobre a base de cálculo a alíquota de 7,6%, e *serão descontados créditos* calculados em relação a diversos dispêndios (bens adquiridos para revenda, insumos, energia elétrica, aluguéis de prédios, despesas financeiras, bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços, edificações, etc.).

Na sistemática cumulativa o valor da contribuição será o resultado da multiplicação da alíquota de 3% sobre a referida base de cálculo, *sem efetuar descontos*.

O Programa de Integração Social (PIS) tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total da receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria

ou alheia, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (CF, art. 195, I, “c”, e Lei federal 10.637, de 30.12.2002).

A base de cálculo é o valor do faturamento, não sendo integrada, entre outras, por receitas de (i) revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária; (ii) venda de álcool para fins carburantes; (iii) referentes a vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos; não operacionais, decorrentes da venda do ativo imobilizado.

Na sistemática não cumulativa será aplicada sobre a base de cálculo a alíquota de 1,65% e serão *descontados créditos* que serão calculados tomando por referência diversos gastos (bens adquiridos para revenda; bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes; aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, etc.).

Na sistemática cumulativa o valor da contribuição será o resultado da multiplicação da alíquota de 0,65% sobre a aludida base de cálculo, *sem proceder aos descontos de créditos*.

## **2. Não-cumulatividade. Conceito. Natureza.**

A Constituição Federal (art. 195, § 12 e 13) preceitua que “a lei definirá os setores de atividades econômicas para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, “b”, e IV do caput do art. 195 serão não cumulativas”.

A *não cumulatividade* tributária constitui princípio constitucional porque representa regra de comportamento de forte conteúdo axiológico, balizando a estrutura econômica sobre o qual foi organizado o Estado. Constitui um sistema operacional destinado a minimizar o impacto do tributo sobre o preço dos produtos, mercadorias e serviços.

Caso fosse suprimida, a cumulatividade tributária geraria um custo artificial e indesejável aos preços dos bens e serviços comercializados, que ficariam desvinculados da realidade da produção e da comercialização, onerando o custo de vida da população, com reflexos nas relações de emprego, ofendendo a Constituição Federal (art. 170, V), que assegura a defesa do consumidor.

Trata-se de comando normativo repleto de valores extraídos dos anseios da sociedade, positivado para disciplinar a instituição de tributos cuja característica essencial, para a apuração do *quantum debeatur*, deve ser o confronto entre os encargos ou tributos gerados em cada operação correspondente aos negócios jurídicos realizados com produtos, mercadorias e serviços do contribuinte; e o montante dos encargos ou tributos relativos à aquisição de bens ou serviços de qualquer natureza, pelo mesmo contribuinte, em um dado período de tempo.

Os princípios da igualdade e capacidade contributiva mantêm congruência com o princípio da não cumulatividade. Objetivo último da produção, circulação de mercadorias, e prestação de serviços, é o consumidor final. É para a satisfação de suas necessidades que está direcionada a atividade dos produtores, das empresas industriais, comerciais, prestadoras de serviços, etc. Estes, por sua vez, submetem-se ao mencionado comando (arts. 170 e seguintes da CF), que lhes impõem o dever de observância à valorização do trabalho, da existência digna e da justiça social.

Tais princípios são comando endereçados ao legislador ordinário, a quem incumbe a tarefa de instituir tributos que sejam uniformes e que respeitem a capacidade econômica de todos aqueles que estejam na mesma situação jurídica. Assim, deveria o legislador impor aos agentes do ciclo de produção/comercialização/prestação de serviços uma única regra de comportamento, para que a carga tributária incorporada ao preço das mercadorias e bens seja uniforme, impedindo que algumas pessoas sejam mais beneficiadas que outras no transcorrer do ciclo produtivo/comercial.

Da mesma forma, a lei não poderia estabelecer que, em certa etapa do ciclo, a não cumulatividade seja abolida. A igualdade e a capacidade contributiva de cada um dos agentes do ciclo de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, estão intimamente ligadas à capacidade econômica dos mesmos. Sua preservação pelo legislador ordinário faz com que se mantenha o poder do consumidor de adquirir esses produtos e serviços.

Alinhando o princípio da proibição do efeito confiscatório dos tributos com o princípio da não cumulatividade, pode-se observar que os mesmos se tocam e se complementam. Supondo-se que, em algum negócio jurídico, o ente tributante venha a estabelecer a proibição total ou parcial do dever-poder do contribuinte de aproveitar o imposto, ou encargo, incidente nas operações e prestações anteriores, estará provocando o efeito cumulativo, condutor de um aumento artificial no preço dos bens, em prejuízo do consumidor, conforme examinado em estudo específico.<sup>2</sup>

A cláusula da não cumulatividade não consubstancia mera norma programática, nem traduz simples recomendação, sequer apresenta cunho didático ou ilustrativo, pois trata de direito público subjetivo oponível à Fazenda, bem como obrigação cometida ao contribuinte.

O objetivo primordial é evitar a superposição de cargas tributárias, de modo que o valor efetivo dos produtos, mercadorias, e serviços – ao final de um ciclo operacional – corresponda exatamente à diferença entre os tributos incidentes nas aquisições e os tributos decorrentes dos fatos geradores realizados pelo contribuinte.<sup>3</sup>

Os métodos de cálculo para a exigência de tributos não cumulativos podem ser considerados do modo seguinte:

---

2. SOARES DE MELO, José Eduardo, e LIPPO, Luiz Francisco. *A Não Cumulatividade Tributária – ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS*. 3ª. ed. São Paulo. Dialética, 2008.

3. SOARES DE MELO, José Eduardo. *Contribuições Sociais no Sistema Tributário*. 7ª. ed. São Paulo. Malheiros Editores, 02.2018.

a) Método direto subtrativo: consiste na aplicação da alíquota do tributo sobre a diferença entre as saídas e as entradas. Deduz-se da base de cálculo do tributo (preço de venda, do serviço, valor da receita, etc.) o montante correspondente às entradas necessárias ao desenvolvimento da atividade tributada, para, sobre esse resultado, aplicar-se a alíquota.

b) Método direto aditivo: determina a aplicação da alíquota tributária sobre o valor efetivamente agregado. Nesse caso, o *quantum* devido é calculado mediante a incidência da alíquota sobre o somatório da mão de obra, matérias-primas, insumos, margem de lucro e quaisquer despesas do contribuinte, tendo em vista ser essa soma acrescida ao preço da atividade sujeita à tributação.

c) Método indireto subtrativo: determina o valor devido por meio da diferença entre a alíquota aplicada sobre as saídas e a alíquota correspondente às entradas. É a sistemática adotada para o IPI e ICMS.

d) Método indireto aditivo: estipula seja o tributo calculado por meio da somatória da aplicação da alíquota a cada um dos elementos que compõem o valor agregado pelo contribuinte. Por exemplo, o somatório da alíquota incidente sobre os fatores mão de obra, matérias-primas, margem de lucro e demais despesas voltadas à consecução da atividade do contribuinte”.<sup>4</sup>

O cânone não cumulatividade não integra a estrutura da norma tributária (sujeitos ativo e passivo, materialidade, base de cálculo e alíquota), tendo operatividade em momento posterior à configuração do débito. Nasce, age e interfere, no montante devido por meio de mecanismos compensatórios de tributos ou encargos, compensados financeiramente com os tributos suportados juridicamente.

### **3. Não cumulatividade. Implicações do ICMS**

#### **3.1 Questões suscitadas pelo STF. Base de Cálculo do PIS e da COFINS. Exclusão do ICMS do montante do débito das contribuições. Fundamentos e Comentários.**

---

4. TOMÉ, Fabiana Del Padre. “Natureza jurídica da não cumulatividade da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS: consequências e aplicabilidade”, in Marcelo Magalhães Peixoto e Octávio Campos Fischer (coords.). *PIS/COFINS – Questões Atuais e Polêmicas*. São Paulo. Quartier Latin, 2005.



A decisão judicial analisou basicamente o regime de não cumulatividade do ICMS (embasamentos jurídico e legal), no tocante ao montante a recolher (mensal) e os créditos pelas aquisições de bens, e os débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços; também tecendo considerações acerca das definições de “faturamento” e “receita” (elementos quantificadores das contribuições ao PIS e à COFINS).

Argumentações fazendárias:

- a) o valor do ICMS como custo que é na formação do preço da mercadoria ou do serviço deve compor o cálculo da receita bruta, base de cálculo da COFINS;
- b) o fato de o ICMS ser recolhido aos cofres públicos estaduais não desnatura a sua condição de custo componente do preço da mercadoria ou do serviço, eis que os demais custos também não são, em regra, destinados ao contribuinte, mas sim a terceiros;
- c) não há nenhuma relevância jurídica no fato do ICMS ser destinado aos cofres públicos estaduais, enquanto grande parte dos demais custos é destinado às pessoas físicas ou jurídicas de direito privado;
- d) outros tributos que também compõem os custos de mercadoria ou do serviço são destinados a pessoas jurídicas de direito público, e nem por isso deixam de ser considerados custos e de ser contabilizadas no valor da receita bruta;
- e) no julgamento do RE 212.209/MG o STF definiu que um tributo pode fazer parte da base de cálculo do mesmo tributo ou de outro tributo, eis que se trata de custo que compõe o valor da mercadoria, ou da prestação do serviço, motivo pelo qual o provimento do presente recurso implicará a mudança de entendimento inclusive quanto à inclusão do ICMS na base de cálculo do próprio ICMS;

- f) não há nenhuma relação do julgamento que em novembro de 2005 considerou inconstitucional a ampliação da base de cálculo da COFINS pela Lei nº 9.718/98 com o presente julgamento, pois, enquanto naquele caso se tratava da ampliação da base de cálculo, neste se trata de restringir a base de cálculo existente desde a LC 70/91.

Imperioso conceituar os temas fundamentais para o deslinde da controvérsia jurídica.

*Faturamento* (expressão prevista no art. 195, I, da CF), por si só, não poderia jamais ser representativo de materialidade de tributo, por ser, simplesmente, um elemento corpóreo (o papel “fatura”), ou significar conceitualmente a somatória de cobranças pelo empregador. Na técnica jurídico-comercial é especialmente empregada para indicar a relação de mercadorias ou artigos vendidos, com os respectivos preços de venda, quantidade e espécie, extraída pelo vendedor e remetida por ele ao comprador.

Constitui elemento pertinente ao registro documental e à quantificação do negócio jurídico, a própria base de cálculo da contribuição, decorrente de operações com determinados tipos de bens (mercadorias e produtos) e prestação de serviços. A base de cálculo significa a compostura numérica, compreendendo uma fatia da própria materialidade.

Há mais de 30 anos fora elucidado que “o faturamento real de uma empresa não pode incluir receitas financeiras e impostos incidentes sobre vendas que são meros repasses”.<sup>5</sup>

*Receita* “é um conceito jurídico, no sentido de ser um aumento quantitativo pactuado sobre um direito já existente no patrimônio, ou um acréscimo de um novo direito ao patrimônio, ou a redução de valor ou a total eliminação de uma obrigação anteriormente existente no patrimônio, eis que o resultado de qualquer um desses fatores é um aumento na

---

5. DERZI, Misabel Abreu Machado. “Contribuição para o Finsocial”. *Revista de Direito Tributário* n. 55. São Paulo. Editora Revista dos Tribunais, 1991.

soma algébrica dos valores positivos (direitos) e negativos (obrigações) que constituem o patrimônio”.<sup>6</sup>

Argutamente fora pontificado que “(...) nem todo ingresso tem natureza de receita, sendo imprescindível para qualificá-lo o caráter de ‘definitividade’ da quantia ingressada, o que não acontece com valores só transitados pelo patrimônio da pessoa jurídica, pois são por ela recebidos sob condição, ou seja, sob regime jurídico, o qual, ainda que lhe dê momentânea disponibilidade, não lhe outorga definitiva titularidade, pelo fato de os recursos adentrarem no patrimônio carregando simultânea obrigação de igual grandeza (...)”.<sup>7</sup>

O STF já havia firmado o entendimento seguinte:

“(...) V – o conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b” da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso na Lei 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições “.

(RE 606107-RS – Plenário – rel. Min. Rosa Weber, j. 22.05.2013).

O STF também decidirá pela exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS, conforme ementa do acórdão seguinte:

“TRIBUTOS – BASE DE INCIDÊNCIA – CUMULAÇÃO – IMPROPRIEDADE. Não bastasse a ordem natural das coisas, o

---

6. MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. *Fundamentos do Imposto de Renda* (2020). Vol. I. Instituto Brasileiro de Direito Tributário. São Paulo, 2020.

7. MINATEL, José Antonio. *Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação*. MP/APET. São Paulo, 2005.

arcabouço jurídico constitucional inviabiliza a tomada de valor abusivo 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”

(RE 240785, Plenário, rel. Min. Marco Aurélio, DJe 16.12.2014).

O ensinamento exposto por Roque Carrazza (no âmbito do RE 240785) constituiu fundamento do aresto contido no RE 574.706/PR, a saber:

“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 sua contabilidade, 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”. (grifei)

A comprovação mais eloquente desta assertiva se encontra na postura firmada pelo STF no tocante à “criminalização do ICMS”, “*verbis*”:

“*Ementa*: DIREITO PENAL. RECURSO EM HABEAS CORPUS. NÃO RECOLHIMENTO DO VALOR DE ICMS COBRADO DO ADQUIRENTE DA MERCADORIA OU SERVIÇO. TIPICIDADE.

(...);

8. Fixação da seguinte tese: “*O contribuinte que deixa de recolher, de forma contumaz e com dolo de apropriação, o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990*”.

(Recurso Ordinário em Habeas Corpus 163.334 – Santa Catarina – rel. Min. Roberto Barroso – j. 18.12.2019).

Destarte, havendo o STF entendido que a apropriação do ICMS pelo contribuinte constitui crime, por decorrência lógica (e jurídica) remanesce positivado que o tributo não contém a natureza jurídica de receita da pessoa privada, porque se trata de valor de propriedade do poder público.

### 3.2 Parecer Cosit 10/2021. Injuridicidades.

O órgão fazendário destaca o pronunciamento do STF (RE 574.706) no sentido de que - na apuração do PIS e da Cofins incidentes sobre as operações de vendas – fora considerado que 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 contribuições.

Diante desse entendimento entendera que – para apuração dos créditos no regime não cumulativo, e com base na legislação ordinária (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. Invocara, ainda, o § 2º, inciso II do mesmo artigo, preceituando que “não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição”.

Assevera – com base no sistema de base contra base (forma de apuração da não cumulatividade) – que o valor sobre o qual a pessoa jurídica compradora aplicará a alíquota de 7,6% para apuração da Cofins, será o mesmo valor que serviu de base de cálculo para apuração da Cofins pela vendedora (valor da nota fiscal deduzido do valor do ICMS destacado).

Observo, entretanto, que o STF tratou da sistemática de não cumulatividade do ICMS, não tendo procedido a nenhum exame das específicas legislações ordinárias que disciplinaram as contribuições ao PIS e à Cofins, e sequer analisado a pertinente a modalidade dos abatimentos (“descontos de créditos”).

A sistemática de não cumulatividade das contribuições contém peculiaridades distintas daquelas previstas para o IPI (art. 153, IV, § 3º - que não contém restrições constitucionais); e para o ICMS (art. 155, II, § 2º, I, da CF – que excepcionam as situações de isenção, não incidência, e disciplina pela lei complementar), conforme consta do julgado seguinte:

“(…) 5. O § 12 do art. 195 da Constituição autoriza a coexistência dos regimes cumulativo e não cumulativo. Ao cuidar da matéria

quanto ao PIS/Cofins, referiu apenas que a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições serão não cumulativas, deixando de registrar a fórmula que serviria de ponto de partida à interpretação do regime. Diferentemente do IPI e do ICMS, não há no texto constitucional a escolha dessa ou daquela técnica de incidência da não cumulatividade das contribuições sobre o faturamento ou a receita”.

(RE 607.642/RJ – Tema 337 de Repercussão Geral – voto do Min. Dias Toffoli, j. 29.6.20).

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em momento posterior (Parecer SEI nº 14483/2021 ME de 23.9.2021) – examinando os questionamentos apresentados no Parecer Cosit n. 10, de 1.7.21 -, combatera a manifestação fiscal nos termos seguintes:

“(…) 16. Os pronunciamentos do Supremo Tribunal Federal no RE nº 574.706/PR, voltados à análise da base de cálculo do PIS e da COFINS, **não abordaram** a sistemática de creditamento do PIS e da COFINS cobrados no regime não cumulativo, e **nem poderiam tê-lo feito**, uma vez que a matéria não foi discutida no feito de origem (MS nº 2006.70.00.030559-9/PR, digitalizado nos autos nº 5025144-24.2019.4.04.7000).

17. Nesse aspecto, vale recordar que uma vez fixadas as balizas entre o pedido deduzido pelo impetrante, as defesas formuladas pelo impetrado e, posteriormente, pelo recorrente, **o princípio da congruência**, positivado no art. 141 do CPC, impede que o juiz decida além delas.

18. Repise-se: **a não cumulatividade discutida nos autos disse respeito somente ao ICMS, a qual serviu como pano de fundo para estabelecer o que seria retirado da base de incidência do PIS/COFINS. O regime não cumulativo do PIS/COFINS, não foi debatido e nem poderia ter sido, por conta da necessária adstrição ao pedido do contribuinte”.**

Enfoco a questão no âmbito da “coisa julgada” (art. 503 do CPC, de 2015), relativa à decisão judicial definitiva a respeito da “exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições ao PIS e à Cofins”. Implica imutabilidade dos comandos da sentença, que impossibilita sua rediscussão no processo em que fora proferida (coisa julgada formal), ou relativamente a questões jurídicas específicas (coisa julgada material), com a

finalidade de conferir “segurança jurídica” às relações entre os litigantes.

Considerando que o STF se cingiu ao tratamento (e decisão) específico de apuração de débitos de contribuições sociais – consoante critérios jurídicos aplicáveis às operações mercantis, e prestação de serviços, realizadas pelo contribuinte - não tem nenhum cabimento jurídico extrapolar-se o limite da lide para aplicar-se, também, aos créditos decorrentes de aquisições.

Oportuno o argumento da PGFN de que não se sustentaria tese diversa baseada em eventual “inconstitucionalidade por arrastamento”, porque o STF só permite no controle concentrado (ADI 2895, relator Min. Carlos Velloso, Pleno, j. 2.2.2005, DJ 20.5.05). E, ainda que fosse possível argui-la no controle difuso, dois obstáculos ainda subsistiriam: não há relação de dependência ou interdependência entre a tomada de créditos e débitos de PIS/COFINS, vale dizer, o paralelismo é desejável, mas não é constitucionalmente obrigatório; e, eventual reconhecimento da inconstitucionalidade dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 não tornaria possível a apuração de créditos sem a inclusão do ICMS que compõem o preço de aquisição. Tal medida exigiria inolvidável **modificação** dos diplomas legais ora discutidos.

A PGFN conclui de modo incisivo:

**“22. Em arremate, não se vislumbra, com base apenas no conteúdo do acórdão, a possibilidade de se proceder ao recálculo de créditos de PIS/COFINS apurados nas operações de entrada, porque a questão não foi, nem poderia ter sido discutida no julgamento do Tema 69”.**

*Desprovida de sentido jurídico a pretendida negativa do direito ao crédito, mediante a invocação do § 2º, inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/03, pela singela circunstância de que este comando somente veda o direito ao crédito no caso de aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. O referido preceito aplica-se à desoneração tributária*

do negócio jurídico (bem adquirido ou serviço tomado), não tendo sido feita nenhuma alusão a ICMS.

Do mesmo modo, *a circunstância de ser aplicado método de base contra base – na sistemática da não cumulatividade* - por si só, não tem nenhuma ingerência nos âmbitos de créditos e débitos das contribuições. Simplista o argumento de que, como o ICMS destacado não integra o preço do produto (STF), conseqüentemente não pode integrar o faturamento do vendedor nem o valor de aquisição do comprador, não só porque tratam de entidades distintas (créditos e débitos), e negócios jurídicos de naturezas diversas, com amparo em legislações específicas.

O aproveitamento (ou compensação) dos créditos não considera especificamente o valor do faturamento (ou receita) auferido pelos fornecedores; mas aos custos, despesas, ou valores de aquisição dos bens, serviços, máquinas, equipamentos, energia elétrica, considerados no ciclo operacional.

*Despropositada a invocação do princípio da razoabilidade* para ser evitada anulação de arrecadação – no caso de consideração dos créditos com a manutenção do ICMS - porque estariam ameaçadas duas das principais fontes para o financiamento da seguridade social.

Trata-se de “princípio aplicado ao Direito Administrativo como mais uma das tentativas de impor-se limitações à discricionariedade administrativa, ampliando-se o âmbito de apreciação do ato administrativo pelo Poder Judiciário”.<sup>8</sup>

Encontra-se prevista no âmbito federal (Lei nº 9784, de 1999), sendo estabelecido (art. 2º) que Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, *razoabilidade*, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

---

8. DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. São Paulo. Editora Atlas S. A., 26ª. ed., 2013.



Precisas as considerações seguintes:

“O princípio da razoabilidade pode ser definido como aquele que exige proporcionalidade, justiça e adequação entre os meios utilizados pelo Poder Público, no exercício de suas competências – inclusive tributárias – e os fins por ela almejados, levando-se em conta critérios racionais e coerentes.

No campo tributário, o que se exige da União, Estados, Distrito Federal e Municípios é uma coerência lógica na utilização e imposição de suas competências tributárias, bem como na aplicação dessas medidas restritivas”.<sup>9</sup>

Argumenta-se que princípio da razoabilidade significaria forma de proibir o administrador de atuar de forma despropositada ou tresloucada, quando, com a desculpa de cumprir a lei, age de forma arbitrária e sem qualquer bom-senso, tratando-se de um princípio de proibição de excessos.<sup>10</sup>

Em razão das premissas jurídicas, a razoabilidade somente pode ser considerada para coibir excessos, evitar restrições e limitações, como fora o caso das instituições de “sanções políticas” para impor o recolhimento de valores tributários (ADI 173, Plenário, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 25.9.2008) ; “imposição de regimes especiais de controle de fiscalização”, de pagamento antecipado de ICM (RE 106759, 1ª. T., rel. Min. Oscar Corrêa, j. 24.9.85), de restrições e limitações à atividade comercial do contribuinte (ERE, Plenário, rel. Min. Carlos Velloso, j. 4.10.90); e multas fiscais (ADI 551, Plenário, rel. Min. Ilmar Galvão, j. 24.10.2002), objetivando a dosimetria da pena.

Na questão em foco, não se vislumbra nenhuma proibição de excesso uma vez que inexistente decisão coibindo a apropriação de créditos atinentes às contribuições sociais, e sequer consideração acerca do ICMS (incidente nas aquisições de bens e serviços). A pretensa razoabilidade não tem nenhuma aplicação às questões de natureza constitucional, como é

---

9. MORAES, Alexandre. *Direito Constitucional*. Editora Atlas: São Paulo, 2009.

10. MARINELA, Fernanda. *Direito Administrativo*. Impetus. Niterói. 2012, p. 52.

o caso das normas dos arts. 194, dos princípios da seguridade social (195, I, “b”, e IV, e § 12, da CF) que tratam das materialidades das contribuições sociais; e sequer do art. 153, IV, § 3º, da CF, concernente à não cumulatividade do IPI.

## CONCLUSÕES

I) o STF firmou diretriz de que “o ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS (RE 574.706 – Tema 69 de Repercussão Geral);”

II) o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS e da Cofins, porque não se inclui no conceito de faturamento/receita, em razão de não constituir verba de titularidade do contribuinte, uma vez que não integra o seu patrimônio, devendo ser repassado aos cofres públicos;

III) a postura assentada pelo STF não tratou do exame das legislações ordinárias atinentes ao PIS e à COFINS, e sequer examinou os denominados “descontos de créditos”, para fins de operacionalização da não cumulatividade das contribuições;

IV) inviável e inconcebível cogitar-se de vedação de créditos relativos às contribuições, atinentes às anteriores aquisições de bens e serviços, não só porque não fora objeto da lide judicial, mas também pelo fato da legislação ordinária não tratar de faturamento/receita (e sequer de ICMS), mas de custos e despesas assumidas pelo contribuinte;

V) injurídicas as assertivas contidas no Parecer Cosit 10/2021 – pugnando pela exclusão do ICMS na apuração dos créditos atinentes ao PIS e à Cofins - porque (i) o STF não examinou e nada decidiu a respeito desta matéria jurídica; (ii) o método de apuração de base cálculo e o princípio da razoabilidade não apresentam nenhuma ingerência ou conotação com a decisão do STF e no valor de apuração das contribuições; e (iii) questões afetas à arrecadação constituem elementos estranhos à configuração das espécies tributárias.