

**ABDF 2019**  
**IV CONGRESSO**  
**INTERNACIONAL**  
**DE DIREITO TRIBUTÁRIO**  
**DO RIO DE JANEIRO**  
 Em homenagem ao Professor  
**Ricardo Lobo Torres**

## **A exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. A Solução de Consulta Interna COSIT 13/2018.**

Painel 7: PIS e COFINS. Questões Recentes e Polêmicas. Não-Cumulatividade. Conceito de Insumo. Base de Cálculo. Atual Jurisprudência.

**Igor Mauler Santiago**  
 igor@mauleradvogados.com.br

**ABDF**  
 ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA  
 DE DIREITO FINANCEIRO

## **Painel 7: PIS e COFINS. Questões Recentes e Polêmicas. Não-Cumulatividade. Conceito de Insumo. Base de Cálculo. Atual Jurisprudência.**

A exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.  
 A Solução de Consulta Interna COSIT 13/2018.

## RE 574.706/PR

- Reservas quanto à tese – cálculo por dentro
- Efeito colateral – criminalização da inadimplência
- Descabimento da modulação
- Fundamentos concorrentes:
  - ofensa ao conceito de receita, por se tratar de parcela do preço que gera imediato dever tributário
  - não incidência de tributo sobre tributo
  - isonomia para concorrentes situados em Estados distintos, com diferentes alíquotas de ICMS



## EXCLUSÃO DO ICMS DESTACADO OU A PAGAR?

- Ambiguidade do acórdão do STF
- Declaratórios pela PGFN pendentes de julgamento
- Precipitação da COSIT
- De toda forma, ICMS a pagar  $\neq$  ICMS pago
- A segregação dos regimes cumulativo e não cumulativo (item "b" da ementa) é necessária mesmo na visão dos contribuintes – alíquotas distintas de PIS/COFINS e correta alocação do ICMS



## QUADRO 1

Quadro 1: PIS e COFINS cumulativos – exclusão do ICMS destacado

	Etapa 1	Etapa 2	Etapa 3
Preço	300	800	1000
Débito ICMS	54 (18%)	56 (7%)	180 (18%)
Crédito ICMS	0	54	56
ICMS a pagar	54	2	124
Preço livre de ICMS destacado	246	744	820
Débito PIS/COFINS (3,65%)	8,97	27,15	29,93

## QUADRO 2

PIS e COFINS cumulativos – exclusão do ICMS a recolher

	Etapa 1	Etapa 2	Etapa 3
Preço	300	800	1000
Débito ICMS	54 (18%)	56 (7%)	180 (18%)
Crédito ICMS	0	54	56
ICMS a pagar	54	2	124
Preço livre de ICMS a pagar	246	798	876
Débito de PIS/COFINS (3,65%)	8,97	29,12	31,97

## COMPARAÇÃO CUMULATIVO

- Salvo na primeira etapa (onde não há créditos de ICMS), o PIS/COFINS cumulativo é sempre maior no critério o Fisco, seja para cada contribuinte, seja quanto à carga total da cadeia (70,06 contra 66,05).
- A diferença advém da captura pelas contribuições, na operação seguinte, do ICMS excluído da respectiva base na anterior. A diferença de 1,97 na segunda etapa (29,12 – 27,15) equivale a 3,65% de 54, i.e., à incidência das contribuições sobre o ICMS exonerado na primeira.



### QUADRO 3

- Não cumulatividade.
- Exclusão do ICMS destacado.
- Efeito apenas nos débitos (créditos iguais a 9,25% do preço total, com ICMS)

	Etapa 1	Etapa 2	Etapa 3
Preço	300	800	1000
Débito ICMS	54 (18%)	56 (7%)	180 (18%)
Crédito ICMS	0	54	56
ICMS a pagar	54	2	124
Preço livre de ICMS destacado	246	744	820
Débito PIS/COFINS (9,25%)	22,75	68,82	75,85
Crédito PIS/COFINS	0	27,75	74
PIS/COFINS a pagar	22,75	40,83	1,85



## QUADRO 4

### Quadro 4:

- Não cumulatividade
- Exclusão do ICMS destacado.
- Efeito nos débitos e nos créditos (créditos iguais aos débitos da operação anterior)

	Etapa 1	Etapa 2	Etapa 3
Preço	300	800	1000
Débito ICMS	54 (18%)	56 (7%)	180 (18%)
Crédito ICMS	0	54	56
ICMS a pagar	54	2	124
Preço livre de ICMS destacado	246	744	820
Débito PIS/COFINS (9,25%)	22,75	68,82	75,85
Crédito PIS/COFINS	0	22,75	68,82
PIS/COFINS a pagar	22,75	46,07	7,03



## QUADRO 5

- Não cumulatividade
- Exclusão do ICMS a recolher.
- O efeito limita-se aos débitos: o adquirente ignora o ICMS a recolher pelo fornecedor, apurando os seus créditos sobre o preço total, com o ICMS destacado.

	Etapa 1	Etapa 2	Etapa 3
Preço	300	800	1000
Débito ICMS	54 (18%)	56 (7%)	180 (18%)
Crédito ICMS	0	54	56
ICMS a pagar	54	2	124
Preço livre de ICMS a pagar	246	798	876
Débito de PIS/Cofins (9,25%)	22,75	73,81	81,03
Crédito de PIS/Cofins	0	27,75	74
PIS/Cofins a pagar	22,75	46,06	7,03



## COMPARAÇÃO NÃO CUMULATIVO

- O critério aplicado no Quadro 3 leva a uma receita total de 65,43, enquanto os aplicados nos Quadros 4 e 5 (o último refletindo a posição da COSIT) levam ambos à arrecadação total de R\$ 75,85.
- Razão da coincidência: no Quadro 4 exclui-se todo o ICMS destacado, tanto dos débitos quanto dos créditos de PIS/COFINS (isolamento total entre os tributos). No Quadro 5, exclui-se dos débitos de PIS/COFINS apenas o ICMS a pagar, de modo que aqueles incidem sobre a diferença entre o destaque e o valor a recolher. Tal diferença (o crédito de ICMS tomado pelo contribuinte) corresponde ao ICMS incidente nas etapas anteriores, o qual – dada a impossibilidade prática referida no Quadro 5 – é incluído na base de cálculo dos créditos de PIS/COFINS. E dizer: a parcela de ICMS integrada ao débito de PIS/COFINS em cada etapa é anulada pela inclusão do ICMS anterior no cômputo dos créditos que se lhe oporão.



## SÍNTESE DOS QUADROS

- **Em conclusão, a Solução de Consulta 13:**
  - a) no regime cumulativo do PIS/COFINS, é prejudicial ao contribuinte;
  - b) no regime não cumulativo do PIS/COFINS com exclusão do ICMS apenas nos débitos, é prejudicial ao contribuinte; e
  - c) no regime não cumulativo do PIS/COFINS com exclusão do ICMS nos débitos e nos créditos, é indiferente; mas
  - d) é prejudicial ao contribuinte no cenário descrito na letra "c", caso ele detenha créditos presumidos de ICMS: estes serão sujeitos ao PIS/COFINS (que incidem sobre a diferença ente o destaque e o valor a pagar), mas não comporão os créditos de PIS/COFINS a aproveitar (pois não integram o preço do fornecedor).



## CONCLUSÃO JURÍDICA



- Invalidez do critério da COSIT: o efeito de recuperação que enseja no regime cumulativo é incompatível com a ideia de não incidência das contribuições sobre o imposto estadual.
- Para o regime não cumulativo, a solução lógica é a exclusão do ICMS tanto dos débitos quanto dos créditos (Quadro 4).
- Contudo, as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 determinam que os créditos sejam calculados sobre "o valor" das aquisições. E o ICMS integra o preço das mercadorias adquiridas, embora não constitua receita do fornecedor para fins tributários.
- Assim, só uma lei poderia instituir o critério que a RFB tenta impor por mera solução de consulta. A prudência pode aconselhar o atendimento a essa orientação até o fim da controvérsia.



**Muito obrigado!**

[igor@mauleradvogados.com.br](mailto:igor@mauleradvogados.com.br)

[www.mauleradvogados.com.br](http://www.mauleradvogados.com.br)