

**Nota Cetad/Coest nº 069, de 23 de abril de 2021.****Interessado:** Gabinete da Secretaria da Receita Federal.**Assunto:** **PGFN - Exclusão do ICMS da base do PIS-Cofins – Embargos de Declaração - Informações Complementares**

Trata a presente Nota de consolidar e apresentar informações complementares com vistas a subsidiar a atuação da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN junto ao Supremo Tribunal Federal – STF, em relação aos embargos de declaração opostos em face da decisão proferida nos autos do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, em 15.03.2017.

CONTEXTUALIZAÇÃO

2. A matéria objeto do julgado consiste na 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).

3. A questão pendente de esclarecimento por parte do STF diz respeito ao montante que deve ser considerado na exclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições do PIS e da Cofins. No âmbito da sistemática de apuração do ICMS, imposto não cumulativo, são possíveis ao menos duas formas distintas de se apurar o valor exato que deve ser excluído da base de cálculo do PIS/Cofins.

4. A primeira delas, adotada pela Corte, considera que o montante a ser excluído da base de cálculo mensal das contribuições é o valor mensal do **ICMS a recolher**. Já a segunda, aventada pelos contribuintes, considera que o valor a ser excluído é o valor do **ICMS apurado** no documento fiscal, equivalente à soma do imposto calculado em cada operação.

5. De início, cumpre corroborar o teor da Solução de Consulta Interna nº 13, de 18 de abril de 2018, segundo o qual, conforme se depreende do próprio Acórdão do STF, o valor a ser excluído, considerando-se a situação individual de cada contribuinte, deve ser o montante correspondente ao

ICMS a recolher, ou seja, a diferença entre o valor total do imposto apurado em suas operações venda no período (lançados à débito na escrituração), deduzido do valor do imposto apurado em suas aquisições (lançados à crédito na escrituração). Tal valor, decorrente desta operação aritmética simples, expressa de forma exata o ICMS incidente sobre o valor agregado por cada contribuinte, em cada elo da cadeia produtiva.

6. É necessário destacar o acerto do entendimento do STF, que ao decidir pela exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/Cofins, o fez considerando a sistemática não cumulativa do imposto estadual. Definiu de forma precisa que cada contribuinte só poderá excluir de sua base do PIS/Cofins, o ICMS correspondente à sua agregação de valor (ICMS à Recolher) e não o valor apurado no documento fiscal, que representa o imposto total sobre a mercadoria ou serviço, o que inclui os montantes recolhidos nos elos anteriores da cadeia.

7. Conclui-se, portanto, tratar-se de evidente **erro material** admitir que o valor do ICMS que deva ser excluído da base de cálculo do PIS/Cofins é o somatório dos valores apurados nos documentos fiscais. Nos itens seguintes, buscar-se-á demonstrar quantitativamente a dimensão econômica do equívoco que seria abraçar esta tese.

ICMS A RECOLHER versus ICMS APURADO

8. Para fins de elucidar os reais impactos da adoção de cada entendimento, foi realizada extração na base de dados da Receita Federal, a partir das informações prestadas pelos contribuintes em cumprimento de obrigação acessória. O levantamento buscou apurar o valor total do ICMS apurado (informado) nos Documentos Fiscais no ano de 2020, registrado na Escrituração Fiscal Digital ICMS-IPI.

9. De acordo com a Cláusula Terceira do Ajuste SINIEF 2, de 3 de abril de 2009¹, a EFD ICMS-IPI consiste em declaração eletrônica de entrega obrigatória para todos os contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte

¹ Ajuste SINIEF 2, de 3 de abril de 2009.

Cláusula terceira

A EFD será obrigatória, a partir de 1º de janeiro de 2009, para todos os contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e/ou do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

§ 1º Mediante celebração de Protocolo ICMS, as administrações tributárias das unidades federadas e da RFB poderão:
I - dispensar a obrigatoriedade de que trata o caput para alguns contribuintes, conjunto de contribuintes ou setores econômicos; ou
II - indicar os contribuintes obrigados à EFD, tornando a utilização facultativa aos demais.

Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e/ou do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.

10. Para efeitos do referido levantamento, foram considerados os seguintes tipos de documentos fiscais: Nota Fiscal, Nota Fiscal Avulsa, Nota Fiscal de Produtor, Nota Fiscal Eletrônica – NF-e, Nota Fiscal Eletrônica para Consumidor Final – NFC-e, Nota Fiscal de Venda a Consumidor, Cupom Fiscal, Cupom Fiscal Eletrônico CF-e-ECF, Cupom Fiscal Eletrônico – CF-e-SAT, Nota Fiscal/Conta de Energia Elétrica, Nota Fiscal de Energia Elétrica Eletrônica - NF3e, Nota Fiscal/Conta de Fornecimento de Gás Canalizado, Nota Fiscal/Conta de Fornecimento de Água Canalizada, Nota Fiscal de Serviço de Transporte, Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas, Conhecimento de Transporte de Cargas Avulso, Conhecimento de Transporte Aquaviário de Cargas, Conhecimento Aéreo, Conhecimento de Transporte Ferroviário de Cargas, Conhecimento de Transporte Multimodal de Cargas, Nota Fiscal De Transporte Ferroviário De Carga, Conhecimento de Transporte Eletrônico - CT-e, Conhecimento de Transporte Eletrônico - CT-e OS, Bilhete de Passagem Rodoviário, Bilhete de Passagem Aquaviário, Bilhete de Passagem e Nota de Bagagem, Bilhete de Passagem Ferroviário, Cupom Fiscal Bilhete de Passagem, Nota Fiscal de Serviço de Comunicação, Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicação.

11. Este extenso rol de documentos fiscais contempla o registro obrigatório das operações tributadas pelo ICMS e, portanto, apresentam os valores relativos à apuração do ICMS, como base de cálculo, alíquota e valor do imposto. Tais valores são registrados na forma de lançamentos na Escrituração Fiscal Digital do ICMS e estão à disposição das Administrações Tributárias da União e dos Estados e Distrito Federal, inclusive para fins de auditoria.

12. Feitas as extrações na base de dados do SPED (EFD ICMS-IPI) para o ano de 2020, foram obtidos os valores de ICMS constantes nos documentos fiscais, por grupo Código Fiscal da Operação CFOP. Na tabela abaixo, são apresentados os valores correspondentes às operações de saídas (vendas) tributadas:

GRUPO CFOP	DESCRIÇÃO GRUPO CFOP	R\$ milhões ICMS TOTAL DESTACADO
5000	SAÍDAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS PARA O ESTADO	712.007,72
6000	SAÍDAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS PARA OUTROS ESTADOS	440.528,33
7000	SAÍDAS E/OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS PARA O EXTERIOR	87,75
Total Saídas:		1.152.623,79

(1) Fonte: EFD ICMS-IPI

13. Nesta outra tabela, são apresentados os valores correspondentes às operações de entradas (compras) tributadas:

		R\$ milhões	
GRUPO CFOP		DESCRIPÇÃO GRUPO CFOP	ICMS TOTAL DESTACADO
1000		ENTRADAS OU AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS DO ESTADO	317.725,04
2000		ENTRADAS E/OU AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS DE OUTROS ESTADOS	231.481,34
3000		ENTRADAS OU AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS DO EXTERIOR	60.301,91
Total Entradas:			609.508,29

(1) Fonte: EFD ICMS-IPI

14. A extração realizada, considerando-se a totalidade dos contribuintes do ICMS, permite apurar o montante agregado do ICMS a RECOLHER, que deve ser excluído da base de cálculo do PIS/Cofins, bem como o ICMS APURADO (informado no documento fiscal), conforme alegam os contribuintes. Da comparação destes valores é possível identificar a dimensão econômica do erro ao se considerar, para fins de exclusão da base de cálculo, o ICMS APURADO no documento fiscal.

15. De início, é necessário destacar que neste cálculo estão agregadas as informações do ano de 2020 de todos os Estados e do Distrito Federal, admitindo-se que:

- a. foram somados os valores do ICMS de todas as alíquotas, inclusive as específicas (ad rem);
- b. não foram considerados os benefícios fiscais, cuja forma de fruição se dá pela restituição do imposto efetivamente pago; e
- c. não foram deduzidos valores constantes dos documentos fiscais e que eventualmente não foram recolhidos pelos contribuintes (inadimplência);
- d. nesta apuração, foram somados os valores relativos a totalidade dos contribuintes, independentemente de terem ingressado em juízo ou já terem obtido sentença transitado e julgado.

16. Não obstante, estes valores representam com a necessária precisão a dimensão econômica da questão objeto dos referidos embargos declaratórios.

17. Feitas estas considerações, tem-se que o valor a ser excluído da base de cálculo do PIS/Cofins deve corresponder ao ICMS a RECOLHER. Desta forma, considerando-se a sistemática “não

“cumulativa” do imposto estadual, o valor agregado a ser deduzido da base agregada das contribuições, é apurado com base na seguinte fórmula:

$$[+] \text{ ICMS APURADO NAS “SAÍDAS”} \quad [-] \text{ ICMS APURADO NAS “ENTRADAS”} \quad [=] \text{ ICMS A RECOLHER}$$

18. Assim, tomando-se por base os valores apurados na extração, teremos:

$$[+] \text{ R\$ 1.152.623,79 milhões} \quad [-] \text{ R\$ 609.508,29 milhões} \quad [=] \text{ R\$ 543.115,50 milhões}$$

19. Considerando-se este valor para exclusão da base de cálculo do PIS/Cofins, o valor correspondente ao efeito tributário, seria na ordem de grandeza abaixo:

$$\text{R\$ 543.115,50 milhões} \times 9,25\% = \text{R\$ 50.238,18 milhões, que representa}$$

17,28% da arrecadação do PIS/Cofins em 2020.

$$\text{Valor em 5 anos} = \text{R\$ 251.190,92 milhões}$$

20. Por outro lado, considerando-se a tese **incorrecta**, admitindo-se como valor para exclusão da base de cálculo, o montante apurado nos documentos fiscais, teríamos o seguinte:

$$\text{ICMS APURADO NAS “SAÍDAS”} - \text{R\$ 1.152.623,79 milhões} \times 9,25\%$$

$$= \text{R\$ 106.617,70 milhões, que representa}$$

36,67% da arrecadação do PIS/Cofins em 2020.

$$\text{Valor em 5 anos} = \text{R\$ 533.088,50 milhões}$$

21. Comparando-se os valores encontrados acima, vê-se claramente que a adoção do entendimento (incorrecto) de que o valor a ser excluído deve corresponder ao valor do ICMS APURADO no documento fiscal implica admitir como efeito, a possibilidade de restituição/compensação do montante de **R\$ 106.617,70 milhões/ano**, em valores de 2020. Este valor, apurado com base no valor do ICMS APURADO no documento fiscal é **112,2%** superior ao devido, apurado com base no valor do ICMS a RECOLHER, conforme a decisão do STF e explicitado pela Solução de Consulta Interna nº 13, de

2018. Considerando-se o período de cinco, passível de ser alcançado pela modulação dos efeitos, esse montante será da ordem de **R\$ 533.088,50 milhões**.

22. De forma coerente com a sistemática de apuração do ICMS, que estabelece que o contribuinte pode deduzir do IMPOSTO APURADO no documento fiscal de “venda” o valor referente ao IMPOSTO APURADO nas suas aquisições “compras”, deve-se considerar como efeito agregado, a possibilidade de restituição/compensação no montante de **R\$ 50.238,18 milhões/ano**, apurados com base nas informações de 2020. Este valor guarda relação com o impacto apurado no Anexo de Riscos Fiscais apresentado por ocasião do julgamento do referido recurso em 2017. Naquela ocasião, foi estimado o efeito na ordem de R\$ 44,2 bilhões/ano².

SIMULAÇÃO DE CÁLCULO INDIVIDUALIZADO

23. No sentido de demonstrar que o montante a ser excluído da base de cálculo mensal da contribuição deva o valor mensal do ICMS a recolher, conforme o entendimento majoritário firmado no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, pelo Supremo Tribunal Federal, o Quadro Comparativo abaixo apresenta três cenários de apuração da Cofins:

	Cenário 1	Cenário 2	Cenário 3
Receita de Vendas	100.000,00	100.000,00	100.000,00
ICMS S/Vendas (18%)	18.000,00	18.000,00	18.000,00
Exclusão do ICMS na Base de Cálculo da Cofins	0,00	5.400,00	18.000,00
Base de Cálculo Cofins	100.000,00	94.600,00	82.000,00
Aliquota	7,60%	7,60%	7,60%
1. Cofins Apurada S/ Vendas	7.600,00	7.189,60	6.232,00
Compras	70.000,00	70.000,00	70.000,00
ICMS S/Compras (18%)	12.600,00	12.600,00	12.600,00
Exclusão na BC da Cofins	0,00	0,00	0,00
Base de Cálculo Cofins	70.000,00	70.000,00	70.000,00
Aliquota	7,60%	7,60%	7,60%
2. Crédito Cofins Apurado S/Compras	5.320,00	5.320,00	5.320,00
3. Cofins a Recolher [1 - 2]	2.280,00	1.869,60	912,00

Cenário 1: Apuração da Cofins considerando a legislação vigente (Lei nº 10.833/2002) - Sem exclusão do ICMS na sua base de cálculo

Cenário 2: Apuração da Cofins considerando na base de cálculo a exclusão do ICMS efetivamente pago aos Estados/DF (ICMS s/Vendas - ICMS s/Compras)

Cenário 3: Apuração da Cofins considerando na base de cálculo a exclusão do ICMS destacado nas notas fiscais de vendas

² Nota Cetad/Coest nº 067, de abril de 2017.

24. No Cenário 1, tem-se o valor da Cofins devida, considerando a legislação vigente (Lei nº 10.833/2002), sem a exclusão do ICMS na sua base de cálculo: R\$ 2.280,00. No Cenário 2, tem-se o valor da Cofins devida, considerando na base de cálculo a exclusão do ICMS efetivamente pago aos Estados/DF (ICMS s/Vendas - ICMS s/Compras): R\$ 1.869,00. No Cenário 3, tem-se o valor da Cofins devida, considerando na base de cálculo a exclusão do ICMS destacado nas notas fiscais de vendas: R\$ 918,00.

25. Observa-se no Quadro Comparativo, que o critério de exclusão do ICMS a Recolher já resulta em valor da Cofins devida (R\$ 1.869,60) em montante 18% inferior ao valor devido com base na legislação julgada inconstitucional (R\$ 2.280,00).

26. Esta já acentuada redução do valor da Cofins, considerando a exclusão do ICMS a Recolher é decorrente de o STF não ter estabelecido a exclusão do ICMS na determinação das operações geradoras de débitos e créditos, na apuração da Cofins.

27. A decisão da Suprema Corte definiu pelo expurgo do ICMS das operações geradoras de débito (vendas) da Cofins, sem definir igual, equivalente e necessário expurgo do ICMS nas operações geradoras de crédito (compras) da Cofins.

28. Considerando a exclusão do ICMS destacado em notas fiscais de vendas, a distorção na base de tributação das contribuições sociais se acentua mais ainda, resultando em valor da Cofins devida (R\$ 912,00) equivalente a 40% do valor da Cofins devida com base na legislação afastada.

EFEITOS DO ACÓRDÃO NA ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA

29. O Acórdão do STF proferido em 2017 vem provocando efeito significativo na arrecadação tributária federal. A possibilidade jurídica de aproveitamento do direito creditório advindo de decisões judiciais apoiadas na decisão do Supremo Tribunal de Justiça tem sido amplamente utilizada pelos contribuintes para reduzir o pagamento de seus débitos tributários correntes.

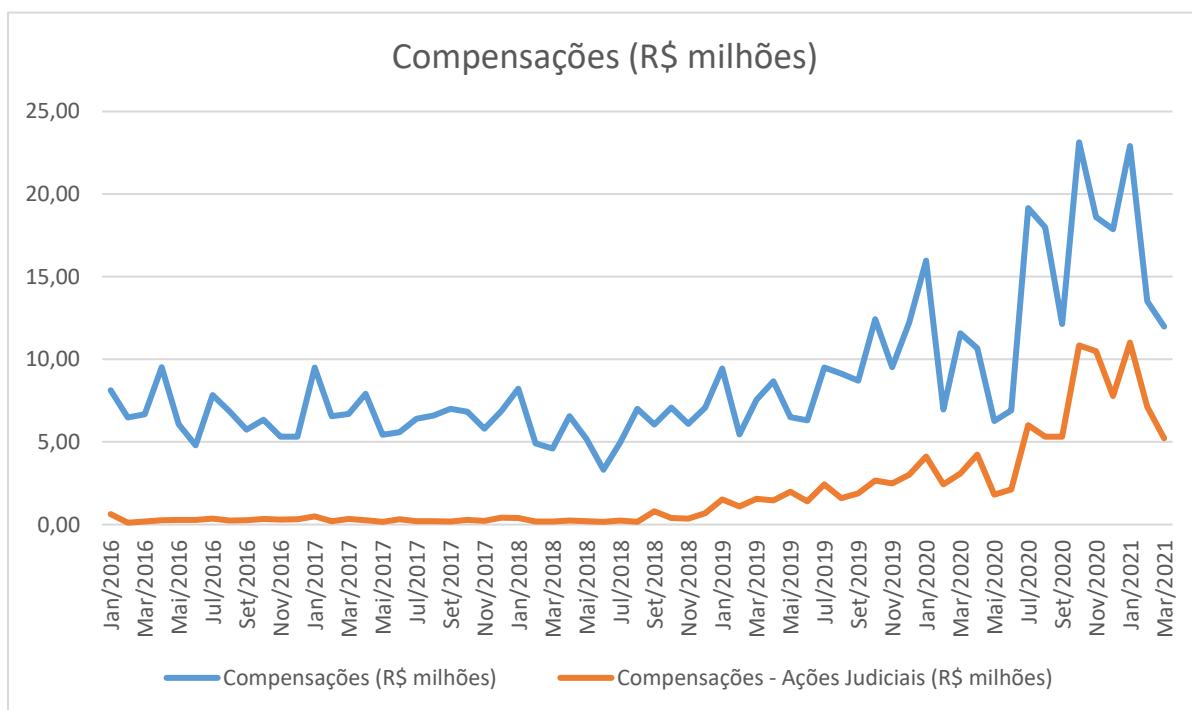
30. Em pesquisa amostral realizada na base dos documentos transmitidos em 2019 e 2020, foi identificado que aproximadamente **92,5% das declarações** de compensação de crédito de ação judicial referem-se à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e Cofins.

31. A tabela abaixo apresenta a evolução dos valores compensados com créditos oriundos de ações judiciais:

Ano	Quantidade	Valor Total Débito
2021	20.387	23.354.264.953,06
2020	57.970	63.609.836.385,68
2019	23.924	23.112.582.598,26
2018	10.004	4.083.689.210,00
2017	9.971	3.349.987.216,53
2016	10.438	3.533.469.203,74

Fonte: DW Perdcomp

32. Na representação gráfica abaixo, é possível verificar o crescimento destes valores em termos **absolutos**:



33. Na representação gráfica abaixo, é possível verificar o crescimento destes valores em termos **relativos**:



São estas as considerações a serem submetidas à consideração superior.

Assinado digitalmente

ROBERTO NAME RIBEIRO

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador de Estudos Tributários e Aduaneiros

Aprovo a Nota. Encaminhe-se ao Gabinete da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Assinado digitalmente

CLAUDEMIR RODRIGUES MALAQUIAS

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe do Cetad



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por CLAUDEMIR RODRIGUES MALAQUIAS em 23/04/2021 18:06:00.

Documento autenticado digitalmente por CLAUDEMIR RODRIGUES MALAQUIAS em 23/04/2021.

Documento assinado digitalmente por: ROBERTO NAME RIBEIRO em 23/04/2021 e CLAUDEMIR RODRIGUES MALAQUIAS em 23/04/2021.

Esta cópia / impressão foi realizada por CLAUDEMIR RODRIGUES MALAQUIAS em 23/04/2021.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

EP23.0421.18149.XAIS

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

**Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha2:
49CB88FBE523224C670520637499580BB9F3ED93AB0250F38A239BACCFBCF383**