



PARECER SEI N° 12943/2021/ME

RECLASSIFICADO - PÚBLICO

SIGILO – INFORMAÇÃO PROTEGIDA PELO SIGILO PROFISSIONAL. LEI N. 8.112, DE 1990, ART. 116, VIII; LEI N. 8.906, DE 1994, ART. 34, VII.

**LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.
INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL - PIS. CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS.**

Consulta. Parecer n. 10 COSIT, de 1º de julho de 2021.

Solicitação de pronunciamento da PGFN para ratificar ou retificar o entendimento relativo ao regime de apuração não cumulativo das contribuições para o PIS e a COFINS, tendo em vista a decisão proferida pelo STF no RE 574.706.

Objeto da consulta: "*item 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; "*item 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.

Manifestação da PGFN. Atribuição regimental da CAT. Análise jurídico-tributária. Ratificação do "*item a*"; retificação do "*item b*", considerando a inexistência de lastro legal para fins de exclusão do ICMS na apuração dos créditos.

Processo SEI n. 18220.101158/2021-18

I

1. Trata-se de consulta encaminhada a esta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários – CAT, por intermédio do OFÍCIO N. 61/2021 - SUTRI/RFB (17168789), na qual se questiona, nos termos

do Parecer Cosit n. 10, de 1º de julho de 2021, a partir da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal (STF), no bojo do Recurso Extraordinário n. 574.706/PR, Julgamento do Tema n. 69 de Repercussão Geral, os desdobramentos decorrentes da tese nele fixada, em especial quanto à possibilidade de ajuste na base de cálculo dos créditos da contribuição para o PIS e da COFINS, em razão da exclusão do ICMS destacado na nota fiscal da base de cálculo de tais tributos.

2. Conforme está registrado no Parecer Cosit n. 10, de 1º de julho de 2021, objetiva-se o pronunciamento da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para ratificar ou retificar o entendimento, relativo ao regime de apuração não cumulativo das contribuições, registrado nos seguintes termos:

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.

3. É o relatório. Passa-se ao opinativo.

II

4. Nos limites da atribuição regimental desta CAT, segundo expresso nos artigos 22, 23 e 24 do Regimento Interno da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pela Portaria MF n. 36, de 24 de janeiro de 2014, este opinativo se circunscreverá à análise da consulta encaminhada, a partir da interpretação da legislação de regência, e tomando em consideração o alcance e a extensão da decisão judicial proferida pelo STF no RE 574.706, nos termos e nos limites da interpretação do julgado efetuada pela Coordenação-Geral de Representação Judicial-CRJ, segundo expresso no PARECER SEI N. 7698/2021/ME, elaborado em atenção ao quanto estabelecido no art. 2º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n. 01/2014, no qual se veiculou orientações preliminares à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, para dar cumprimento à tese fixada no julgamento do Supremo Tribunal Federal.

2.1. DA DECISÃO JUDICIAL PROFERIDA NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706/PR E DA SUA INTERPRETAÇÃO PELA CRJ

A tese fixada originalmente no RE 574.706/PR, quando do julgamento do Tema n. 69 de Repercussão Geral, apresenta o seguinte enunciado: **"O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS"**.

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. (*grifos acrescidos ao original*)

5. A ementa do acórdão, nos termos do voto da Ministra Carmen Lúcia, está redigida nos seguintes termos:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA 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 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 do 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 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. 3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, *in fine*, da Lei n. 9.718/1998 excluiu 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. (RE 574706, Relatora Min. CARMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/3/2017, DJe de 29/9/2017)

6. Em face dessa decisão, foram opostos pela Fazenda Nacional embargos de declaração que, parcialmente acolhidos, tiveram o seu entendimento registrado na seguinte ementa:

Decisão: 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 o 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, 13/5/2021 (Sessão realizada por videoconferência - Resolução 672/2020/STF). (*grifos acrescentados ao original*)

7. No bojo do PARECER SEI N. 7698/2021/ME, conforme acima revelado, a Coordenação-Geral da Representação Judicial da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN/CRJ), em atenção ao quanto estabelecido no art. 2º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n. 01/2014, formulou orientações preliminares à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, para dar cumprimento à tese fixada no julgamento do Supremo Tribunal Federal.

8. Naquela análise, consignou-se que a providência estava sendo adotada, antes mesmo da publicação da decisão proferida nos embargos de declaração, considerando a complexidade de seu cumprimento, os vultosos valores envolvidos e o considerável impacto na sistemática de cobrança do PIS e da COFINS, além das repercussões imediatas em milhares de processos judiciais, o que, segundo informam, exige providências inaugurais, mormente relativas aos aspectos sabidamente incontroversos da decisão, em relação aos quais é possível compreender uma determinação inequívoca por parte dos Ministros da Suprema Corte.

9. A partir da interpretação do julgado, a Coordenação-Geral da Representação Judicial da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN/CRJ), ao mesmo tempo em que informou à RFB, de acordo com sua manifestação, *que a PGFN não mais iria se opor à decisão, porquanto objeto de indubitosa e cristalina posição da Corte*, recomendou à Administração Tributária a adoção de providências imediatas para o seu cumprimento, nos termos do art. 19, VI c/c 19-A, III, e § 1º, da Lei n.

10.522/2002.

10. Com isso, destacou que todos os procedimentos, rotinas e normativos relativos à cobrança do PIS e da COFINS, a partir do dia 16 de março de 2017, deveriam ser ajustados, em relação a todos os contribuintes, considerando a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS destacado em notas fiscais na base de cálculo dos referidos tributos.

11. Como consequência, ressaltou que não devem mais ser constituídos créditos tributários em contrariedade à referida determinação do Supremo Tribunal Federal, bem como devem ser adotadas as orientações da Suprema Corte para fins de revisão de ofício de lançamento e repetição de indébito no âmbito administrativo, independentemente de ajuizamento de demandas judiciais, de modo a assegurar a todo e qualquer contribuinte o direito de reaver, na seara administrativa, valores que foram recolhidos indevidamente.

12. Concluiu a CRJ que da decisão proferida no RE 574.706 é possível extrair a seguinte definição e alcance:

a) conforme decidido pelo Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do Tema 69 da Repercussão Geral, "O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS";

b) os efeitos da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS devem se dar após 15.03.2017, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até (inclusive) 15.03.2017; e

c) o ICMS a ser excluído da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS é o destacado nas notas fiscais.

13. Bem compreendidos a extensão e o limite da decisão judicial proferida pela Suprema Corte, a partir da leitura efetuada pela CRJ, passa-se à delimitação do objeto desta consulta.

2.2. DO OBJETO DA CONSULTA FORMULADA

14. Consta nos autos o registro de que *"em virtude das diversas consequências práticas da decisão em termos de tributação e fiscalização tributárias, ainda dotadas de incerteza diante dos termos do julgado, apresenta-se a posição da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) sobre o correto tratamento e as possíveis consequências, com solicitação, ao final, de ratificação ou retificação deste entendimento por parte da PGFN"*.

15. **Identifica-se que o ponto central da consulta está relacionado com a apuração dos créditos de PIS e COFINS no regime não cumulativo**, já que relatam que *"diante do posicionamento do STF, não restam dúvidas com relação à apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre as operações de vendas. Como 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 referidas contribuições"*.

16. A conclusão do órgão fazendário submetida à apreciação desta Consultoria Jurídica é no sentido de que, tanto na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a venda, quanto 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.

2.3. DA CONTEXTUALIZAÇÃO DO TRIBUTO: DA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA E DA SUA INTERPRETAÇÃO

17. A sistemática da não cumulatividade das contribuições que incidem sobre o faturamento ou sobre a receita das pessoas jurídicas foi inaugurada no ordenamento jurídico a partir da Lei n. 10.637/2002, de 30 de dezembro de 2002, e da Lei n. 10.833/2003, de 29 de dezembro de 2003, com a conversão das Medidas Provisórias n. 66, de 2002 e n. 135, de 2003, com base na introdução do § 12 ao artigo 195 da Constituição de 1988.

18. Cabe registrar, inicialmente, que a abordagem do texto constitucional, em relação à não cumulatividade das contribuições sociais, é diferente da que se verifica para o IPI e para o ICMS. E isso porque, da análise da Constituição Federal de 1988, em seus art. 153, IV, §3º, e art. 155, II, §2º, I, constata-se que, na tributação sobre o consumo de bens e serviços, o princípio da não cumulatividade é parte integrante do próprio regime dos Impostos sobre Produtos Industrializados (IPI) e sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e serviços de transporte e comunicação (ICMS). Assim, a lei tributária federal que venha a instituir ou regular o IPI, ou a lei estadual que venha a instituir ou regular o ICMS, deverá, necessariamente, adotar a sistemática da não cumulatividade, sob pena de ofensa à Constituição Federal.

19. Da norma constitucional aplicável ao IPI e ao ICMS decorre a necessidade de observância obrigatória da não cumulatividade quando se referem a aquisições de bens para revenda ou insumos tributados na etapa anterior. Abatendo-se dos débitos os créditos, alcança-se, ao fim do período, o chamado imposto apurado ou devido.

20. PIS e COFINS, por sua vez, do ponto de vista econômico, são tributos indiretos, ainda que incidentes sobre a receita bruta (ou faturamento) total das empresas. Como a receita é o resultado mensal de todas as operações mercantis e de serviços, a individualização do custo tributário por ato negocial é imediato, razão pela qual as contribuições de PIS e COFINS são vocacionados ao repasse para os consumidores. A justificativa para a criação do regime não cumulativo das contribuições fora justamente o impacto desses tributos no preço dos bens e serviços, em cascata. Entretanto, da perspectiva jurídica, apresentam modelo tributário distinto do ICMS e do IPI.

21. Tal diferenciação ocorre porque, em virtude da Emenda Constitucional n. 42, de 2003, houve a inclusão no plano constitucional do princípio da não cumulatividade aplicável às contribuições sociais de que trata o art. 195 da CF, mediante a inserção do §12, prevendo que à lei ordinária cabe a definição dos setores da economia sujeitos ao regime não cumulativo, não especificando, entretanto, os critérios a serem adotados para a sua observância.

Art. 195. (...)

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, serão não-cumulativas. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#)

22. Da leitura desse dispositivo, verifica-se a preocupação do legislador constitucional com a tentativa de mitigação do efeito cascata em um tributo que, em que pese incidir sobre a receita, possui relação direta com a tributação de bens e serviços, em caráter plurifásico. Entretanto, diferentemente do ICMS e do IPI, em que a cláusula de não cumulatividade é detalhada no próprio texto constitucional, optou a EC 42/2003 em adotar um modelo de não cumulatividade mais aberto para as contribuições sociais, no qual a escolha legal é imprescindível na definição da técnica e parâmetros a serem adotados.

23. Nesse sentido, da perspectiva da normatização da não cumulatividade das contribuições no ordenamento jurídico, é que o Min. Dias Toffoli, no voto proferido no RE 607.642/RJ (Tema 337 de Repercussão Geral, trânsito em julgado em 9/3/2021), já adverte para a diferenciação de tratamento conferido no texto constitucional, quando compara a não cumulatividade das contribuições com aquela prevista para o IPI e para o ICMS, a saber:

De minha óptica, o § 12 do art. 195 da Constituição autoriza a coexistência dos regimes cumulativo e não cumulativo. Ademais, o texto da EC n. 42/03, 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. (grifos acrescidos ao original)

24. Com isso, registre-se que toda a sistemática de apuração das contribuições do PIS e da COFINS, inclusive sob o regime de não cumulatividade, decorre da estrutura positivada na lei ordinária.

25. A Lei n. 9.718/1998 é o principal ato normativo de referência ao regime da cumulatividade. Em relação ao regime não cumulativo do PIS, essas regras estão descritas nos arts. 1º a 3º da Lei n. 10.637, de 2002. No art. 1º, identifica-se a base de cálculo do tributo, com destaque para a previsão contida no seu § 3º, que informa as receitas que devem ser objeto de exclusão da base impositiva. Já no art. 2º, consta a alíquota geral que deverá incidir sobre a base de cálculo apurada e, por fim, no art. 3º, verifica-se a autorização legal para abater do valor apurado, nos termos do art. 2º, os créditos previstos na própria norma, para, somente após este percurso, chegar-se ao montante do tributo.

26. Todo este desenho normativo está expresso na legislação de regência, especialmente nos seguintes dispositivos:

Lei n. 10.637, de 2002:

Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, **com a incidência não cumulativa**, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o [art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977](#), e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o [inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976](#).

§ 2º A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º.

(...)

Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).

(...)

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e [\(Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008\)](#). [\(Produção de efeitos\)](#)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; [\(Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008\)](#) [\(Vide Lei nº 9.718, de 1998\)](#)

II - 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, exceto em relação ao pagamento de que trata o [art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002](#), devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)

III - [\(VETADO\)](#)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e

Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. [\(Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005\)](#)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. [\(Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003\)](#)

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. [\(Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009\)](#)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. [\(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014\)](#) [\(Vigência\)](#)

§ 1º **O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:** [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do caput, incorridos no mês; [\(Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003\)](#)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do **caput**, incorridos no mês; [\(Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014\)](#) [\(Vigência\)](#)

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

(...)"

27. Em relação à COFINS, as regras inseridas nos arts. 1º a 3º da Lei n. 10.833, de 2003, informam o procedimento previsto para a apuração do montante do tributo, prevendo, também, a sistemática de abatimento de créditos da base de cálculo apurada.

28. A partir de uma análise comparativa, verifica-se que a contribuição do PIS/Pasep e da COFINS, ambas incidentes sobre a receita ou o faturamento, recebem tratamento jurídico muito semelhante, no que se relaciona com a hipótese em exame, relativa à sistemática de apuração do tributo decorrente do regime não cumulativo.

29. Com a regulamentação do PIS e a COFINS não cumulativos, e em linha com o entendimento declinado por Paulsen e Velloso¹, "*diferentemente do que ocorre na não cumulatividade de IPI e do ICMS, não há creditamento de valores destacados nas operações anteriores, mas apuração de créditos calculados em relação a despesas com bens e serviços utilizados na sua atividade econômica*".

30. Ainda sobre a sistemática da não cumulatividade, da forma em que regulamentado pelas Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, advertiu o Min. Dias Toffoli, no voto proferido no referido RE 607.642/RJ, no sentido de que:

"Na disciplina inaugurada pelas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, para mim, o que parece ser assente é que não se assimilaram, por inteiro, os métodos tradicionais de cálculo sobre o "valor agregado". **A opção do legislador foi de negar o crédito em determinadas hipóteses e concede-lo em outras**, de forma genérica ou

restritiva. No rol dos créditos passíveis de aproveitamento verificamos desde (i) bens e serviços, utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda (art. 3º, II); (ii) máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços (art. 3º, VI); até outras deduções e créditos presumidos, como, por exemplo, aqueles concedidos à importação e à produção de produtos farmacêuticos.

O modelo legal, em sua feição original, abstratamente considerado, embora complexo e confuso, mormente quanto às técnicas de deduções (crédito físico, financeiro e presumido) e aos itens admitidos como créditos, não atenta, a priori, contra o conteúdo mínimo de não cumulatividade que pode ser extraído do art. 195, § 12, da Constituição.

Como nos ensina Leandro Paulsen, a não cumulatividade tem um parâmetro mínimo que o legislador não pode desrespeitar: **evitar o efeito cascata da tributação, isto é, a incidência do tributo sobre o mesmo tributo**. No caso, os créditos autorizados pelas leis impedem nova incidência de PIS/Cofins sobre o PIS/Cofins que já oneraram os valores aos quais se referem. Algumas vezes, a proteção daquele parâmetro mínimo se dá com certa folga. Afinal, em razão da existência de diversas alíquotas dessas contribuições (até mesmo por conta da coexistência do regime cumulativo), pode acontecer, por exemplo, que o crédito de Cofins seja calculado com alíquota de 7,6% aplicada sobre o valor de aquisição do insumo que foi tributado por essa contribuição na etapa anterior por meio da alíquota de 3%. Embora situações como essa gerem “crédito maior que débito”, não há dúvidas de que o sistema legal evita, com isso, o efeito cascata da tributação”. (grifos acrescentados ao original)

(...)

31. Como também pontuado pelo Min. Dias Toffoli nesse mesmo precedente, foi criado um **novo regime de apuração não cumulativa para o PIS e a COFINS**, de modo que não caberia falar da incidência dos métodos tradicionais de cálculo da não cumulatividade dos tributos sobre o valor agregado (base sobre base ou tributo sobre tributo), destacando-se:

Parece ser consenso, na doutrina, que as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 criaram um critério próprio de operacionalização da não cumulatividade que não corresponde, na íntegra, a nenhum dos métodos tradicionais de cálculo da não cumulatividade dos tributos sobre o valor agregado (base sobre base ou tributo sobre tributo). Embora a maioria dos doutrinadores extraia das leis instituidoras a intenção de adotar uma técnica próxima da “base sobre base”, é recorrente a assertiva de que o legislador, na técnica de apuração não cumulativa da base de cálculo das contribuições ao PIS e da Cofins, **inaugura um regime todo novo**, autonomo em relação tanto à forma preexistente de cálculo dessas contribuições como aos modelos de não cumulatividade por todos nós conhecidos e empregados na circulação plurifásica do IPI e do ICMS, superando o regime do crédito escritural. (grifos acrescentados ao original)

32. Se bem compreendido o funcionamento do modelo de PIS e COFINS não cumulativos, com base na legislação, na doutrina e na jurisprudência, parece claro que a apuração e a utilização de créditos para abatimento no valor das contribuições não decorrem de uma ideia geral e ampla de não cumulatividade do texto constitucional, embora esse se apresente, com mais força, como o modelo jurídico mais efetivo em termos de se evitar o efeito cascata numa tributação plurifásica. Esse modelo amplo, entretanto, como se apresentou, limita-se, no sistema tributário brasileiro, ao IPI e ICMS. De outro lado, os créditos de PIS e COFINS existem, em conteúdo e em extensão, na medida exata em que

previstos pela lei. Nesse caso, está se tratando especificamente dos artigos 3º das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003.

33. Com base no entendimento proferido no RE 607.642/RJ, observa-se que, ainda que tenham sido apontadas diversas incoerências no regime não cumulativo de PIS/COFINS, com críticas contundentes ao regime legal, a ponto de conter alerta ao legislador para "o processo de inconstitucionalização" das normas que o disciplinam, ao que tudo indica, a Corte Superior tomou em consideração na sua análise o plano normativo e, com isso, parece ter deixado claro que o crédito a ser abatido do montante do tributo decorre de previsão legal, a partir da opção efetuada pelo legislador.

34. Nesse contexto, e visitando a legislação de regência das contribuições, agora a partir das decisões proferidas pelo STF no julgamento do Tema n. 69, verifica-se a existência de comando dela decorrente, determinando a exclusão do **ICMS da BASE DE CÁLCULO do PIS e da COFINS**. O comando judicial está diretamente relacionado com a hipótese descrita no art. 2º da Lei n. 10.637, de 2002, e no art. 2º da Lei n. 10.833, de 2003, não fazendo referência aos artigos 3º dos mencionados diplomas.

35. Com esteio na sistemática de apuração do tributo prevista na legislação, pode-se dizer que, no regime não cumulativo de PIS e COFINS, o contribuinte apura mensalmente a contribuição devida com a possibilidade de efetuar descontos neste valor a título de créditos. Assim, os "débitos" são apurados mediante a aplicação da alíquota sobre a base de cálculo (art. 2º), ou seja, a receita bruta, agora subtraída do ICMS. Desse valor, são descontados os créditos (art. 3º), apurados mediante a aplicação da alíquota do tributo sobre o **valor** dos itens adquiridos mensalmente, nos termos e nos limites da previsão legal que decorre das normas que disciplinam esses tributos.

36. Por força dessa técnica de apuração "legislada", as hipóteses de crédito decorrem de uma situação jurídica definida expressamente pelas Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, de modo que eventual discussão acerca da existência e extensão dos créditos envolveria, necessariamente, a interpretação e a aplicação de regras legais específicas, dirigidas à apropriação de tais benefícios, mas não relacionadas, de forma necessária e direta, com a normatização da base de cálculo (faturamento).

37. É razoável se entender que, uma vez excluído o ICMS do conceito de faturamento, tal definição também produza efeitos na tomada de créditos a serem descontados. Entretanto, tal paralelismo parece não decorrer diretamente da análise efetuada pelo STF no âmbito do julgamento do Tema n. 69. Ao que tudo indica, a decisão da Suprema Corte apenas analisou a questão sob a perspectiva da **base de incidência do tributo**, nos termos do art. 2º das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, **não tratando do aspecto relativo ao crédito** (art. 3º da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003) a ser utilizado para abatimento do montante da base de cálculo.

38. Ao depois, soma-se a essa compreensão a própria norma de regência descrita no parágrafo 1º do art. 3º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, ao prever que o crédito será apurado mediante a aplicação da alíquota sobre o **valor** dos bens e serviços que dão direito a crédito, conforme as hipóteses descritas nos incisos do art. 3º das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, não havendo referência, ao menos direta, à base de cálculo efetiva a que se sujeitou aquele bem, que propicia, de forma juridicamente autônoma, a apuração do crédito.

39. Entende-se que a referência adotada legalmente para a tomada de créditos compreende uma categoria não exatamente idêntica àquela examinada pelos Ministros da Suprema Corte no exame do Tema n. 69. As Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, ao regulamentarem a apuração de créditos de PIS e COFINS, partem do conceito de "valor dos itens", isso é, dos bens adquiridos e demais despesas incorridas.

40. O valor de determinado bem ou serviço que gera direito ao crédito é o valor do insumo (art. 3º, §1º, II) que será utilizado na cadeia produtiva que dará direito ao crédito, assim como o valor dos bens adquiridos para revenda (art. 3º, §1º, I), dos equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado que também darão direito ao crédito (art. 3º, §1º, VI).

41. O fundamento da decisão proferida pelo STF no Tema n. 69 passa pela desconsideração

do imposto estadual como receita do contribuinte, pois se entendeu que o ICMS representa grandeza pertencente, em última instância, à fazenda pública estadual. Não haveria, de acordo com este entendimento, riqueza percebida e tributável. Entretanto, esse entendimento, ao dispor sobre o alcance do termo "faturamento", parece não ter alterado a referência legal relacionada à tomada de créditos de PIS e COFINS, que leva em consideração o valor despendido na aquisição dos bens e serviços, neste compreendido o ICMS.

42. O ICMS, nesse contexto, carrega em si o atributo de estar intrinsecamente integrado ao bem ou serviço transacionado, não havendo, portanto, a partir de sua incidência um valor de bem/serviço apartado do ICMS. Em outras palavras, não há que se falar em duas referências distintas de "valor de bens/serviços", uma com o ICMS, outra sem o ICMS.

43. Nessa perspectiva da análise da legislação, o ICMS, quando se está a tratar de PIS e COFINS, compõe o custo de aquisição da mercadoria ou serviço e gera direito a crédito.

44. Nesse ponto, deve-se registrar que o regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS, instituído pelo legislador ordinário, atende a uma lógica econômica e busca preservar um equilíbrio na tributação a fim de se evitar o efeito cascata, permitindo-se, para tanto, o abatimento de créditos das aquisições de bens e serviços. Seguindo essa congruência, o legislador previu que a aquisição de bens não sujeitos ao pagamento da contribuição não daria direito ao crédito de PIS e COFINS (art. 3º, § 3º, II, da Lei n. 10.637, de 2002; e art. 3º, § 2º, II, da Lei n. 10.833, de 2003).

45. Pois bem. Desde que esse regime de não cumulatividade do PIS e da COFINS foi instituído, a legislação tributária considerava o valor do ICMS tanto na base de cálculo do débito (faturamento) quanto do crédito (considerando-o no valor dos bens adquiridos). A decisão do STF, ao determinar a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS apenas em "uma das pontas" acarretará um desequilíbrio significativo no sistema da não cumulatividade previsto pelo legislador, podendo alterar a apuração dos tributos.

46. Aqui cabe uma ponderação.

47. Como já apontado, o regime de não cumulatividade de PIS e COFINS, dada a própria natureza da incidência sobre o faturamento, envolve um mecanismo atípico de tributação indireta, em que não há necessária correspondência entre o que se pagou na etapa anterior com o valor de créditos a serem utilizados.

48. Esse mecanismo gera uma série de distorções econômicas no sistema, como se pode colher da Exposição de Motivos do PL n. 3.887/2020, que propôs a introdução de uma nova contribuição social incidente sobre o faturamento, em substituição ao PIS e à COFINS:

2. A elevada complexidade da legislação da Contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins impõe a necessidade de sua reformulação e, ao mesmo tempo, oferece a oportunidade de alinhamento da legislação brasileira ao moderno e reconhecido padrão mundial de tributação do consumo: a tributação do valor adicionado.

3. A necessidade de reforma do sistema tributário brasileiro é tópico desde o primeiro relatório da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico - OCDE sobre o Brasil, de 2001. A reforma da tributação sobre o consumo é destaque desde 2009. Os relatórios de 2015 e de 2018 exploram a necessidade de unificação dos tributos sobre o consumo¹.

4. Após muitas discussões no Supremo Tribunal Federal, pacificou-se o entendimento sobre o conceito de faturamento e de sua equivalência ao conceito de receita bruta, nos termos do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977. De acordo com esse artigo, a receita bruta é o produto da venda de bens e serviços, ou, no caso, de não se caracterizar como coisa ou outra, o produto das demais atividades empresariais da pessoa jurídica.

(...)

7. Além do alinhamento da CBS a um tributo sobre valor adicionado de base ampla, a

não cumulatividade será plena, garantindo neutralidade da tributação na organização da atividade econômica. Todo e qualquer crédito vinculado à atividade empresarial poderá ser descontado da CBS devida e os créditos acumulados serão devolvidos.

7.1. A implementação inicial do regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no começo dos anos 2000 não foi suficiente para evitar a tributação em cascata, pois várias limitações foram impostas e, em razão delas, diversas complexidades surgiram. Dada essa experiência, a CBS terá sua não cumulatividade operacionalizada da forma simples: o tributo incidente nas etapas anteriores e destacado no documento fiscal permitirá o creditamento para abatimento das contribuições incidentes nas etapas posteriores.

(...)

7.3. Essa forma de apropriação de créditos, conforme destaque em documento fiscal, impede incongruências entre o valor da contribuição incidente e o crédito gerado, e simplifica substancialmente a operacionalização da não cumulatividade, de modo a conferir segurança e rastreabilidade aos créditos apropriados. Daí porque vários processos de trabalho serão impactados positivamente pela adoção dessa sistemática, como a fiscalização dos créditos acumulados e o seu ressarcimento tempestivo.

49. Além disso, existe um cenário, em que pese o regime não cumulativo estar regido por lei, de grande litigiosidade na interpretação e na aplicação de regras relativas às contribuições sociais.

50. Nesse contexto, de complexidade e assimetrias, a decisão do STF no julgamento do Tema n. 69, ao excluir o ICMS do conceito de faturamento, acabou por gerar uma distorção ainda maior, pois, ainda que o modelo de tributação indireta não contemplasse uma correspondência entre o efetivamente pago e o valor apurado (sistema passível de críticas, como se apontou), deixou de atentar, tal decisão, para possíveis desequilíbrios que a alteração na definição de faturamento causaria no PIS e COFINS, especialmente, na regra relativa à apuração dos créditos.

51. Em condições a prevalecer uma maior neutralidade no âmbito da não cumulatividade, é certo que a mudança no conceito de faturamento (sem a inclusão do ICMS) não deveria ser promovida apenas para fins de incidência de PIS e COFINS. Ao contrário, deveria vir acompanhada da alteração geral na legislação comercial e fiscal, inclusive do imposto estadual, de modo que o preço do produto e dos serviços passasse a desconsiderar o montante do ICMS do seu valor.

52. Ainda assim, poderia se alegar que o conceito de valor dos bens e serviços adquiridos (na forma do art. 3º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003) deveria sofrer uma "mudança" por meio de interpretação a partir do novo paradigma do Tema n. 69, ensejando por isso a exclusão do ICMS também nos créditos de PIS e COFINS.

53. Entretanto, essa afirmação também parece encontrar obstáculos na própria decisão, já que o Supremo, no julgamento dos embargos declaratórios do Tema n. 69, rechaçou a vinculação da discussão envolvendo a incidência de PIS e COFINS sobre faturamento com a orientação firmada nos RE 212.209 e do RE 582.461, em que se concluiu pela constitucionalidade da inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo, conforme previsão da LC n. 87/1996. Em resumo, a compreensão do termo *faturamento*, para fins de PIS e COFINS, não prejudica a jurisprudência da Corte acerca do conceito do *valor dos bens e serviços*, base de cálculo do ICMS.

54. Como visto, os fundamentos legais para as apurações de débitos e créditos de PIS e COFINS não são idênticos, de modo que não parece possível estender, de forma automática, os efeitos da decisão do STF para a apuração dos créditos. Assim, com o julgamento do Tema n. 69, ainda que se tenha reconhecido que o ICMS deixa de compor o faturamento para fins de incidência de PIS e COFINS, a composição do imposto estadual no valor/custo de aquisição de bens, serviços etc. não sofreu alterações, pois a sua exclusão deste conceito (de *valor de bens/serviços* e conseqüentemente do crédito de PIS e COFINS) somente poderia decorrer da própria decisão do STF no Tema n. 69, ou de previsão legal. Ao que tudo indica, nenhuma das hipóteses se faz presente.

55. Sublinhe-se que não se está a olvidar do disposto no artigo 3º, § 2º, inciso II, da Lei 10.637 (com igual conteúdo na Lei 10.833/2003), que diz:

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

[\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e

[\(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

56. Em relação ao dispositivo em referência, cumpre fazer algumas ponderações, a partir do seu enunciado, que prescreve que não dará direito a crédito o valor da "aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição".

57. Da leitura da regra, permite-se interpretá-la, em uma primeira análise, que não daria direito a crédito o valor da aquisição que não se sujeita à incidência da contribuição, ou seja, o valor, segundo essa interpretação, deveria ser considerado em sua inteireza, e não decomposto no somatório dos valores que o integram. *A contrario sensu*, a melhor interpretação é no sentido de que o comando normativo apenas refuta o direito a crédito nas hipóteses em que as operações, relacionadas ao bem ou o serviço que dariam origem a crédito, não se sujeitam à incidência dos tributos, de modo que o dispositivo não trata da base de cálculo dos créditos, mas de requisito para a sua apuração.

58. Com isso, registra-se a compreensão de que parece não ser possível segregar do valor de aquisição de determinado bem ou serviço, para fins de apuração de créditos de PIS e COFINS, parcelas que o compõem, ainda que tenham sido individualmente excluídas da tributação do PIS e COFINS. É o caso do IPI quando não recuperável, que não se submete às incidências das contribuições sociais, mas, de acordo com a regulamentação expedida pela Receita Federal do Brasil, enseja tomada de crédito de PIS e COFINS (art. 167, II, da IN RFB 1.911/19).

59. Com efeito, o valor do bem adquirido deve ser considerado como grandeza única, servindo de base de cálculo para a apuração de créditos, evidenciando-se, para tanto, uma única condicionante, qual seja: que a operação nele envolvida tenha sofrido a incidência de PIS e da Cofins na etapa anterior.

60. Em relação à tomada de créditos de PIS e COFINS sobre fretes, confira-se o entendimento expresso na Solução de Divergência (SD) Cosit n. 7, de 23 de agosto de 2016 (multivigente), ao se pronunciar acerca da impossibilidade de se considerar o crédito sobre o frete na aquisição de bens de forma apartada do bem adquirido, a saber:

73. Quanto à possibilidade de creditamento, a legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins somente cuida expressamente dos gastos com transporte na operação de venda de mercadorias (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso IX).

74. De outra banda, o tratamento a ser conferido aos dispêndios com serviços de transporte na aquisição de bens resulta da conjugação dos princípios preconizados por diversos atos normativos correlatos, entre eles:

Parecer Normativo CST nº 58, de 19 de agosto de 1976.

5. Podem ser conceituadas como normais à integração do bem ao patrimônio da empresa as despesas de transporte, o seguro respectivo, os tributos (excetuado o IPI, quando recuperável), as despesas com a sua colocação à disposição da empresa, e ainda todas as despesas relativas aos atos de aquisição propriamente dita.

Resolução CFC nº 1.170, de 29 de maio de 2009.

11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis perante o fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de

produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição. (Redação dada pela Resolução CFC no 1.273, de 31 de outubro de 2010)

Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

Art. 13 O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação.

75. Conforme se observa, a regra é que os gastos com serviços de transportes sejam tratados como integrantes (ou componentes) do custo de aquisição dos bens movimentados.

76. Deveras, considerando que a legislação das contribuições em estudo cuidou expressamente dos gastos com transporte suportados pelo vendedor e silenciou acerca dos gastos com transporte suportados pelo adquirente, e que não há qualquer razão que justifique tratamento diferenciado conforme o custo do transporte seja suportado por um ou por outro, parece mesmo que a referida legislação considerou que os dispêndios com transportes na aquisição de bens suportados pelo adquirente devem integrar o custo de aquisição de tais bens.

77. Conseqüentemente, não há que se falar em creditamento em relação ao custo do serviço de transporte dos bens adquiridos. Em verdade, deve-se analisar a possibilidade de creditamento em relação à aquisição dos bens cujos custos englobam os custos de transporte.

78. Destarte, quando permitido o creditamento em relação ao bem adquirido (no caso presente partes e peças de reposição adquiridas), o custo de seu transporte, incluído no seu valor de aquisição, servirá, indiretamente, de base de cálculo na apuração do crédito. (grifos acrescidos ao original)

61. Como se vê, a SD Cosit nº 7, de 2016, considera a realidade normativa de que o gasto com serviços de transporte na aquisição de bens (diferentemente do frete na venda) não corresponde a uma hipótese autônoma a ensejar desconto de crédito – nos moldes das elencadas nos incisos do *caput* do art. 3º da Lei n. 10.637, de 2002, e da Lei n. 10.833, de 2003. Ao contrário, **pontua que a regra sugere que esses dispêndios sejam abordados como parte integrante do custo de aquisição do bem**, fazendo com que a possibilidade de apuração de crédito seja avaliada “em relação à aquisição dos bens cujos custos englobam os custos de transporte”. Sendo assim, uma vez permitido o desconto do crédito em relação ao bem adquirido, o valor do frete, na medida em que incluído nesse montante, servirá de base de cálculo para o crédito.

62. Idêntica conclusão parece também integrar a análise efetuada na SC Cosit n. 292, de 13 de junho de 2017 (multivigente), e na SC Cosit n. 390, de 31 de agosto de 2017, que dizem:

SC Cosit n. 292, de 2017:

(...)

13. Portanto, é incabível o desconto de crédito em relação a dispêndios com frete suportados pelo adquirente na aquisição de bens, pois tais dispêndios devem ser apropriados ao custo de aquisição dos bens, e a possibilidade de creditamento deve ser avaliada em relação aos correspondentes bens adquiridos.

14. Nesses termos, caso haja a possibilidade de creditamento em relação ao bem adquirido, os gastos com frete na sua aquisição incorporam-se ao seu valor e o crédito é possível sobre todo o montante (valor da aquisição do bem + gasto com frete suportados pela adquirente).

Em princípio, considerando o disposto no inciso I do art. 3º da Lei no 10.833, de 2003 (e seu similar na Lei nº 10.637, de 2002), a aquisição de bens para fins de revenda geraria crédito das exações em comento.

(...)

SC Cosit n. 390, de 2017:

(...)

14. Conforme se depreende da Solução de Consulta transcrita, **não cabe a análise isolada de creditamento em relação ao custo de transporte dos bens que são adquiridos para revenda.**

Deve-se analisar a possibilidade de creditamento em relação à aquisição dos bens cujos custos englobam os custos de transporte, de forma que quando é permitido o creditamento em relação ao bem adquirido para revenda, o custo de seu transporte, incluído no seu valor de aquisição, servirá, indiretamente, de base de cálculo na apuração do crédito.

15. Se não for permitido o creditamento em relação aos bens adquiridos para revenda, também não ocorrerá, nem indiretamente, o direito ao creditamento em relação aos custos com seu transporte. (grifos acrescentados ao original)

63. Desse modo, compreende-se que a exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, tal como definida pelo Tema n. 69, não autoriza a extensão à apuração dos créditos dessas contribuições, em razão da legislação de regência, em especial dos arts. 2º e 3º da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2004.

64. A tese contrária, notadamente em âmbito judicial, ainda que sob a alegada justificativa de se conferir maior neutralidade e razoabilidade ao sistema, não apresenta sustentação no modelo de creditamento de PIS e COFINS, definido pelo artigo 195, § 12, da Constituição de 1988 e pelos arts. 2º e 3º das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2004.

65. Com vistas a se conferir efetivamente segurança jurídica à controvérsia dos efeitos do julgamento do Tema n. 69, sugere-se a avaliação, pelo Ministério da Economia, de eventual propositura de ato normativo que agasalhe expressamente a previsão de exclusão do ICMS do valor de aquisição dos créditos de PIS/COFINS.

III

66. Diante do exposto, e nos limites da atribuição regimental desta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários, conclui-se que a exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, tal como definida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Tema n. 69, não autoriza a extensão à apuração dos créditos dessas contribuições, em razão da legislação de regência, em especial dos arts. 2º e 3º da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2004.

67. Com isso, ratifica-se o item *a* da consulta formulada no Parecer Cosit n. 10, de 1 de julho de 2021, e retifica-se o item *b*, considerando a inexistência de lastro legal para fins de exclusão do ICMS na apuração dos créditos.

68. A tese contrária, notadamente em âmbito judicial, ainda que sob a alegada justificativa de se conferir maior neutralidade e razoabilidade ao sistema, não apresenta sustentação no modelo de creditamento de PIS e COFINS, definido pelo artigo 195, § 12 da Constituição de 1988 e pelos arts. 2º e 3º das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2004.

69. Por fim, e com vistas a se conferir efetiva segurança jurídica à solução da controvérsia acerca dos efeitos do julgamento do Tema n. 69, bem assim com o objetivo de proporcionar mitigação de efeitos negativos na eventual expectativa de arrecadação, sugere-se a avaliação, pelo Ministério da Economia, de eventual propositura de ato normativo que agasalhe expressamente a previsão de exclusão do ICMS do valor de aquisição dos créditos de PIS/COFINS.

À consideração².

FERNANDA SCHIMITT MENEGATTI

Procuradora da Fazenda Nacional

GUSTAVO CALDAS GUIMARÃES DE CAMPOS

Procurador da Fazenda Nacional

1. De acordo com o Parecer SEI n. 12943/2021/ME.

2. À consideração superior, com sugestão de encaminhamento à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

RILDO JOSÉ DE SOUZA

Coordenador de Assuntos Tributários

ADRIANO CHIARI DA SILVA

Coordenador-Geral de Assuntos Tributários

1. Aprovo o Parecer SEI n. 12943/2021/ME.

2. À Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, em resposta ao OFÍCIO N. 61/2021 - SUTRI/RFB (17168789), bem como à Secretaria Executiva do Ministério da Economia, para ciência.

PAULO JOSÉ LEONESI MALUF

Procurador-Geral Adjunta de Consultoria e Contencioso Administrativo Tributário

[1] PAULSEN, Leandro. VELLOSO. Andrei Pitten. *Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie*. 2. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 209.

[2] Indexação: CONSULTA. 4. Legislação tributária. 4.3. Interpretação da legislação tributária. 8.2. Contribuições Especiais. 8.2.2.6 Contribuição para o programa de integração social-PIS. 8.2.2.8. Contribuição para o financiamento da seguridade social-COFINS



Documento assinado eletronicamente por **Fernanda Schmitt Menegatti, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 27/08/2021, às 12:24, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Gustavo Caldas Guimarães de Campos, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 27/08/2021, às 12:48, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Adriano Chiari da Silva, Coordenador(a)-Geral de Assuntos Tributários**, em 27/08/2021, às



13:38, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Rildo José de Souza, Coordenador(a)**, em 27/08/2021, às 14:07, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Paulo José Leonesi Maluf, Procurador(a)-Geral Adjunto(a)**, em 27/08/2021, às 14:33, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://sei.economia.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **18208986** e o código CRC **552CF4BA**.



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria e Contencioso Administrativo
Tributário
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários

DESPACHO

Processo nº 18220.101158/2021-18

Considerando que o Parecer SEI nº 14483/2021/ME ratificou a conclusão do Parecer SEI nº 12943/2021/ME. Considerando ainda que o Parecer SEI nº 14483/2021/ME exarado no processo SEI 10951.105735/2021-76 é público e foi aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional (18924286), procedi a reclassificação do Parecer 12943/2021/ME para documento público, dada a unicidade no grau de classificação das manifestações da PGFN.

Rildo José de Souza
Coordenador de Assuntos Tributários



Documento assinado eletronicamente por **Rildo José de Souza**, **Coordenador(a)**, em 27/09/2021, às 19:24, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://sei.economia.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **18993390** e o código CRC **76AFDAFE**.

Referência: Processo nº 18220.101158/2021-18.

SEI nº 18993390