



UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

VERIDIANA INCOTE

**ASPECTOS POLÊMICOS SOBRE A BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA  
COFINS**

CURITIBA

2019

VERIDIANA INCOTE

**ASPECTOS POLÊMICOS SOBRE A BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA  
COFINS**

Projeto de monografia apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná, como pré-requisito para obtenção do título de Especialista em Gestão Contábil e Tributária.

Orientador: Prof. Arthur Mendes Lobo.

CURITIBA

2019

## FOLHA/TERMO DE APROVAÇÃO

VERIDIANA INCOTE

### ASPECTOS POLÊMICOS SOBRE A BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS

Monografia aprovada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista, Curso de Especialização em Gestão Contábil e Tributária, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná. Universidade Federal do Paraná, pelo seguinte orientador:

---

Prof. Arthur Mendes Lobo  
Orientador

Curitiba, 21 de junho de 2019.

## RESUMO

O pagamento de tributos e contribuições corresponde a uma expressiva parcela das saídas no fluxo de caixa das empresas. O cálculo e a apuração dos valores devidos são responsabilidades atribuídas ao contador, que constantemente se depara com controvérsias da legislação para a determinação do valor a recolher. Uma dessas controvérsias refere-se à base de cálculo de arrecadação do PIS e da COFINS, contribuições federais que têm como uma de suas incidências o faturamento. Posto que o conceito de faturamento é extensivo, a efetiva forma de arrecadação faz incidir o PIS e COFINS sobre uma base que inclui o ICMS, imposto estadual, onerando ainda mais os contribuintes. O presente trabalho tem como objetivo analisar o entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF) acerca do Recurso Extraordinário 574.706, assim como de outros tribunais e do CARF, referente à exclusão do valor do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS e identificar os efeitos da decisão. A principal argumentação para sustentar essa teoria da não incidência do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS é a inconstitucionalidade do conceito de faturamento, que considera a parcela relativa ao ICMS, vez que não é receita da empresa e sim do Estado, não correspondendo assim à definição de faturamento constante na doutrina e jurisprudência.

Palavras-chave: ICMS. Base de cálculo PIS e COFINS. Decisão Recurso Extraordinário.

## **ABSTRACT**

The payment of taxes and contributions to a significant amount of the non-cash outflows of the companies. The calculation and determination of the amounts owed are responsibilities attributed to the accountant, who is constantly confronted with controversies of the legislation to determine the amount to be collected. One of these controversies refers to the basis of calculation of PIS and COFINS collection, federal contributions that have as one of their incidence the billing. Since the concept of billing is extensive, the effective way of collecting taxes on PIS and COFINS on a basis that includes the ICMS, state tax, taxing the taxpayers even more. The purpose of this paper is to analyze the Federal Supreme Court (STF) 's understanding of Extraordinary Appeal 574.706, as well as other courts and CARF, regarding the exclusion of the value of ICMS in the calculation basis of PIS and COFINS and to identify the of the decision. Having the main argument to support this theory of non-incidence of ICMS on the basis of calculation of PIS and COFINS, the unconstitutionality of the concept of billing, justifying that the part related to ICMS is not revenue of the company but of the State, thus not corresponding to definition of constant billing in doctrine and jurisprudence.

Keywords: ICMS. Basis of calculation PIS and COFINS. Decision Extraordinary Appeal.

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO</b> .....	<b>7</b>
1.1 CONTEXTO E PROBLEMA.....	8
1.2 OBJETIVOS.....	9
1.2.1. Objetivo Geral .....	9
1.2.2 Objetivos específicos.....	9
1.3 JUSTIFICATIVA.....	9
1.4 METODOLOGIA DA PESQUISA .....	10
1.4.1 Quanto aos objetivos.....	10
1.4.2 Quanto aos procedimentos .....	10
1.4.3 Quanto a abordagem do problema.....	11
1.4.4 Levantamento de dados e informações.....	11
<b>2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA</b> .....	<b>13</b>
2.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	13
2.1.1 O conceito de tributo e o poder de tributar .....	13
2.1.2 Imunidade e isenção tributária .....	16
2.1.3 Obrigação tributária: constituição e exigibilidade .....	17
2.1.4 Modalidades de tributos .....	18
2.1.5 Tributos em espécie .....	19
2.1.6 Princípios do Direito Tributário .....	21
2.2 CONCEITO DE PIS E COFINS .....	26
2.3 CONCEITO DE ICMS .....	29
2.4 CONCEITO DE ISS.....	31
2.5 POSSIBILIDADE DA BITRIBUTAÇÃO.....	32
<b>3. O ICMS NA BASE DE CÁLCULOS DO PIS E DA COFINS</b> .....	<b>34</b>
3.1 ANTES DO RE Nº 574.706/PR.....	34
3.2 RE Nº 574.706/PR: VOTAÇÃO E JULGAMENTO .....	37
3.3 "TESES FILHOTES" DECORRENTES DO JULGAMENTO DO STF .....	45
3.4 SOLUÇÃO DE CONSULTA INTERNA COSIT Nº 13 .....	49
3.5 MODULAÇÃO DOS EFEITOS .....	52
3.6 VISÃO DE OUTROS TRIBUNAIS E DO CARF .....	55
3.7 SEGURANÇA JURÍDICA PARA INVESTIMENTOS ECONÔMICOS NO PAÍS .....	57

<b>4. CONCLUSÃO .....</b>	<b>60</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>63</b>

## 1. INTRODUÇÃO

Este trabalho foi desenvolvido frente a complexidade da discussão referente à constitucionalidade ou não da inclusão do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação - ICMS da base de cálculo do Programa de Integração Social - PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

Os tributos são essenciais para uma sociedade, pois é graças a eles que os Estados dispõem de reservas econômicas para suprir as necessidades da população. São instituídos pelos Municípios, Estados-membro, Distrito Federal ou União. Existem várias espécies tributárias, cada uma com seu propósito econômico-social definido.

Ocorre, todavia, que pequenas modificações no cálculo dos tributos podem onerar demasiadamente o contribuinte, em especial quando incidentes sobre a base de cálculo e sobre a alíquota, sendo muitas delas questionáveis.

O debate acerca do ICMS compor ou não a base de cálculo das contribuições sociais Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) existe há anos, visto que seu cálculo deve ser feito de acordo com o faturamento, conceito esse, que se encontra um tanto confuso no âmbito tributário.

Observa-se que, para uns, o fato do ICMS integrar a base de cálculo das referidas contribuições nada mais é que a melhor interpretação aos dispositivos legais que tratam da cobrança do imposto. Por outro lado, há quem sustente a tese de que essa cobrança é indevida e a fundamentação pode ser consubstanciada na hipótese de que o ICMS não compõe o faturamento nem patrimônio do contribuinte.

No ano de 2017, o Supremo Tribunal Federal decidiu, em julgamento de Recurso Extraordinário, pela inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS. Sobre o tema se manifestou também a Receita Federal, através da Solução de Consulta nº 13/18.

Assim, este trabalho, buscará analisar a fundamentação destas decisões e seus efeitos, a repercussão nos demais tribunais do país, e as consequências econômicas advindas do debate em questão.

## 1.1 CONTEXTO E PROBLEMA

Diante da complexidade da legislação e de todas as controvérsias jurídicas existentes, destaca-se a importância de mensurar o impacto da inclusão ou não do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

A possibilidade de exclusão do ICMS de referida base de cálculo tem como principal argumento, por parte dos contribuintes, o fato de a Constituição definir a incidência do PIS e da COFINS sobre o faturamento da empresa, conceito a que não considera integrante outro imposto.

A situação em destaque tem levado muitas empresas do setor privado a procurarem o Poder Judiciário tendo como objetivo o direito de não incluir o ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Porém, os tribunais ainda não chegaram a uma solução definitiva a respeito do tema, que vem sendo discutido há anos.

Veja-se que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), com a publicação da Súmula 68/1992, autorizava a inclusão do valor do ICMS na base do PIS. Contudo, a Primeira Seção daquela Corte, no dia 27/03/2019, cancelou o enunciado sumular citado.

Também o Supremo Tribunal Federal (STF) admitia referida inclusão na base da COFINS, conforme decidido no RE 240.785/MG.

Agora temos a Solução de Consulta da Cosit 13/18, na qual se afirma que o valor a ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS é o valor mensal do ICMS a recolher, entendimento esse que vai em desconformidade com o julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, do (STF), a partir do qual se passou a entender que o valor a ser excluído deve ser o destacado nas notas fiscais emitidas no período, visto que o valor recolhido pelo contribuinte é pago em dinheiro e em créditos correspondentes das aquisições feitas por ele. Toda essa discussão agrava ainda mais a insegurança jurídica em que se encontra o contribuinte.

Nesse contexto, portanto, se faz necessário discutir e apresentar uma resposta a seguinte questão: A exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, tal como decidido pelo STF, se apresenta como solução mais adequada à questão? Quais os impactos jurídicos e econômicos desse entendimento?

## 1.2 OBJETIVOS

### 1.2.1. Objetivo Geral

O objetivo deste trabalho é analisar a decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) no Recurso Extraordinário (RE) nº 574.706, na qual o Supremo decidiu que o Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS) não integra a base de cálculo das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), no sentido de que o ICMS não representa receita nem faturamento da empresa, pois o valor arrecadado é repassado ao fisco estadual, a possível modulação de seus efeitos, bem como as teses decorrentes de aludida interpretação constitucional e a constitucionalidade da Solução de Consulta Interna nº 13 da COSIT, que trata sobre o tema.

### 1.2.2 Objetivos específicos

- I. Analisar o entendimento do Supremo Tribunal Federal assim como a de outros tribunais e do CARF, referente à exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS;
- II. Identificar os efeitos de aludida exclusão do ICMS e das chamadas “teses filhotes”, do julgamento do RE nº 574.706/PR;
- III. Demonstrar as vantagens econômicas obtidas pela não incidência do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

## 1.3 JUSTIFICATIVA

O sistema tributário brasileiro é conhecido por ser um dos mais complexos do mundo, onde não se busca desburocratizar as obrigações fiscais, quanto menos diminuir os custos das operações das empresas, criando normas com objetivos meramente arrecadatórios.

As despesas com pagamentos de impostos e contribuições correspondem a uma elevada parcela das saídas de caixa das empresas, o que pode comprometer o desempenho de mercado, que muitas vezes se deparam com

legislações controvertidas que dificultam a apuração do montante a pagar.

Diante dessas dificuldades, as empresas buscam meios de se desonerar em relação aos impostos, sendo a recuperação tributária uma ferramenta importante para a gestão de custos.

Uma possibilidade de desoneração fiscal se refere à exclusão do ICMS, imposto de competência estadual, sobre a base de cálculo de outras duas contribuições devidas pelas empresas, o PIS e a COFINS. Tramitam no STF, inúmeras ações que impugnam a constitucionalidade de sua inclusão.

Dessa maneira, tem-se a necessidade de expor as vantagens econômicas obtidas pela não incidência do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, entendimento já manifestado pela Corte Suprema por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 574.706.

O presente trabalho procura, assim evidenciar a importância os reflexos desta decisão, que pode causar impactos financeiros no resultado das organizações e nos investimentos econômicos no país.

## 1.4 METODOLOGIA DA PESQUISA

### 1.4.1 Quanto aos objetivos

Cuida-se de uma pesquisa de caráter exploratório, que visa proporcionar maior familiaridade ao tema abordado e busca-se conhecer com maior profundidade, tornando-o mais claro.

De acordo com Gil (1999), a pesquisa exploratória é desenvolvida para proporcionar uma visão acerca de determinado fato, que na hipótese, diz respeito à inclusão ou não do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, considerando a falta de clareza da legislação pertinente e o tratamento jurisprudencial da matéria.

### 1.4.2 Quanto aos procedimentos

Parte dessa pesquisa foi realizada através de análise documental. Esse tipo de pesquisa se baseia em materiais que ainda não tiveram tratamento

analítico ou que ainda pode ser reelaborado, organizando informações que se encontram dispersas e que podem ser utilizadas em futuros estudos.

Conforme Silva e Grigolo (2002), esse tipo de pesquisa destina-se a selecionar, tratar e interpretar a informação bruta, almejando extrair dela algum sentido e introduzir nela algum valor, podendo, assim, contribuir com a comunidade científica a fim de que outros possam voltar a desempenhar futuramente o mesmo papel.

E parte da pesquisa através de análise bibliográfica, pois buscou-se conhecer e analisar as especulações do passado existentes sobre o tema, abrangendo o referencial já tornado público.

Gil (1999), explica que a pesquisa bibliográfica é desenvolvida mediante material já elaborado, principalmente livros e artigos científicos.

#### 1.4.3 Quanto a abordagem do problema

Do ponto de vista da abordagem do problema, a pesquisa empregada neste trabalho é qualitativa. Na pesquisa qualitativa, criam-se análises mais profundas em relação ao tema que está sendo estudado.

Richardson (1999), relata que os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais.

Trata-se de método muito utilizado pela contabilidade, pois cabe ressaltar que a contabilidade não é uma ciência exata.

#### 1.4.4 Levantamento de dados e informações

Para compreensão do conteúdo desta pesquisa, este trabalho está dividido em três capítulos.

No capítulo primeiro, apresenta-se a introdução ao tema, a definição do problema, o objetivo geral, os objetivos específicos, a justificativa e a metodologia da pesquisa.

No segundo capítulo é apresentado o referencial teórico, onde são abordados alguns conceitos importantes para compreensão do tema, assim

como as bases legais dos tributos em questão e os princípios do direito tributário.

No terceiro capítulo, expõe-se o objetivo específico dessa pesquisa, a decisão do STF sobre a não incidência do ICMS sobre a base de cálculos do PIS e da COFINS, assim como a visão de outros tribunais, um estudo histórico do conteúdo e seus reflexos jurídicos e econômicos.

Por fim, traz-se a conclusão do objetivo proposto.

## 2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Cumprir apresentar, inicialmente, as bases legais e os principais conceitos tributários, espécie de tributos, bases de cálculo, fatos geradores, competências tributárias e as demais definições para entendimento do tema proposto.

### 2.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Mundialmente conhecido por ter uma estrutura complexa e extensa, tanto na apuração dos tributos quanto na sua carga tributária, torna-se um desafio aos profissionais das áreas contábeis e tributárias compreender o funcionamento do sistema tributário brasileiro.

A complexidade do funcionamento desse sistema deriva da falta de uma unificação das leis tributárias, por exemplo, cada estado tem sua própria legislação sobre o ICMS e cada município possui uma legislação própria para o ISS. Além disso, existem ainda os tributos federais, sob responsabilidade da União.

Para iniciar o entendimento da realidade tributária no Brasil, é preciso antes compreender a teoria, a idealização do sistema tributário, de modo que se permita criar mentalmente uma lógica temporal dos eventos tributários necessários à sua cobrança.

#### 2.1.1 O conceito de tributo e o poder de tributar

O Estado tem o poder de tributar, constituído pelas prerrogativas de instituir, aumentar, diminuir e até extinguir tributos. A tributação, registra-se, é uma das principais formas de obtenção de receitas públicas para suprir as necessidades dos cidadãos.

Os tributos representam fonte de recursos para o Estado. Silva (2009, p. 25) afirma que:

Para que o Estado possa cumprir seu papel primordial de prestar serviços que atendam às necessidades públicas, é necessário obter recursos financeiros, provenientes, em sua maioria, dos tributos arrecadados.

Neste sentido o artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN), dispõe o que se entende por tributo:

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

O tributo abrange várias espécies. De acordo com a Constituição Federal, seriam elas impostos, taxas e contribuições, descritas no seu artigo 145, inc. I, II, III, além de empréstimos compulsórios e contribuições especiais, previstos nos artigos 148 e 149, respectivamente. Veja-se:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I- Impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b.

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

E é na Constituição que se encontra o fundamento do poder fiscal. A Constituição Federal estabelece, entre outras normas, as da competência tributária, que concedeu às pessoas jurídicas de direito público (União, Estados e Municípios), a competência de legislar sobre tributos específicos. Assim, é preciso a edição de lei por parte de cada ente para que os tributos sejam instituídos em nosso ordenamento.

Neste sentido, competência tributária é o poder concedido ao ente tributante de instituir e exigir o tributo, bem como de regular o seu valor, a época e a modalidade de pagamento, e de definir as atribuições dos órgãos lançadores, arrecadadores e fiscalizadores. Assim, os entes exercitam essa competência

para a criação de fontes de custeio de suas atividades garantindo, com isso, sua autonomia financeira.

De acordo com Carrazza, no que diz respeito à competência (2011, p. 29):

Em matéria tributária, o legislador constituinte pátrio adotou a técnica de prescrever, de modo exaustivo, as áreas dentro das quais as pessoas políticas podem exercer a tributação. Forjou, portanto, um sistema rígido de distribuição de competências.

A competência tributária segue, em geral, três regras conceituais: a fiscalidade, a extrafiscalidade e a parafiscalidade. A primeira tem como finalidade a geração de tributos para o ente tributante; a segunda busca orientar e controlar as condutas dos sujeitos passivos tributários através do estímulo ou do desestímulo de determinadas atividades; enquanto a última é a típica situação de delegação de capacidade, como no caso da autorização para que as categorias profissionais exerçam cobranças que assim se caracterizem visando a sua própria manutenção.

Os tributos, cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público, continuam pertencendo à competência legislativa daquela entidade a que tenha sido atribuído originalmente.

É possível, no entanto, a atribuição das funções de arrecadar e/ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas. Quanto a isso, é importante ressaltar que essa atribuição de funções compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir, podendo ser revogada a qualquer tempo por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido e não constitui delegação de competência.

A competência tributária se divide em:

a) Privativa: Cada um dos contemplados pela outorga da faculdade de tributar poderá exercê-la, livremente, sem a possibilidade de o outro ente federativo vir a tributar o mesmo fato econômico.

b) Comum: é a competência para a instituição de taxas e contribuições de melhorias, atribuídas a todos os entes políticos. Deve observar o âmbito das atribuições de cada ente.

c) Residual: a União poderá instituir novos impostos mediante lei complementar, desde que não sejam cumulativos e que não tenham como fato gerador ou base de cálculo idênticos aos já discriminados na Constituição.

d) Extraordinária: prevê que a União pode instituir impostos no caso de guerra externas, que podem estar compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

e) Cumulativa ou múltipla: Consiste na possibilidade de a União instituir novos impostos estaduais nos Territórios Federais.

### 2.1.2 Imunidade e isenção tributária

As imunidades tributárias, que são sempre relacionadas a liberdades, ajudam a delimitar o campo tributário, excepcionando determinadas situações, que ficam, portanto, fora do campo de exercício da competência tributária. A imunidade é, assim, uma limitação da competência tributária. É chamada de “não-incidência qualificada ou especial”, pelo fato de que impede a instituição de tributos em virtude de determinação constitucional.

As vedações ou imunidades constitucionais são absolutas. Qualquer pretensão estatal nesse campo é nula de pleno direito.

As principais hipóteses de imunidades são:

- a) Genéricas: referem-se a todos os impostos
- b) Específicas: dizem respeito a um único imposto.

Isenção, por sua vez, é a dispensa legal do pagamento do tributo que se submete ao princípio da legalidade, assim, só podem ser concedidas por lei, *strito sensu*. Normalmente são concedidas por lei ordinária da pessoa política competente para criar o tributo.

As isenções podem alcançar taxas, impostos e contribuições de melhorias, e se dividem em:

- a) Isenções autônomas: concedidas pela própria pessoa política tributante, titular de competência para instituir e cobrar o referido tributo;
- b) Isenções heterônomas: concedidas por pessoa política distinta daquela que é titular da competência para instituir o tributo.

### 2.1.3 Obrigação tributária: constituição e exigibilidade

Quando da edição da lei tributária, cria-se a descrição de um fato abstrato (hipótese de incidência) possível de ocorrer no mundo real que gerará uma obrigação de pagar determinada quantia, tais momentos são conhecidos, respectivamente, como fato gerador e obrigação tributária.

Essa obrigação, contudo, precisa ser formalizada para que o Fisco tome conhecimento de seu nascimento, de onde advém o instituto do lançamento tributário, que nada mais é que o procedimento de formalização da obrigação, que passa a ser conhecida como crédito tributário quando se refere ao sujeito ativo (aquele que irá receber a quantia determinada pela lei).

Para que o lançamento constitua efetivamente o crédito é preciso que o sujeito passivo (aquele que tem a obrigação de pagar a quantia pré-estabelecida) seja efetivamente notificado, quando somente após o recebimento desta informação formal de débito ele será obrigado a adimplir a obrigação.

Neste momento pode-se falar em causas modificativas do crédito tributário em três searas, quais sejam: causas de suspensão da exigibilidade, causas de extinção do crédito tributário e causas de exclusão do crédito.

Para que o Fisco exija o cumprimento da obrigação, algumas fases intermediárias são necessárias, devendo haver, em primeiro lugar, a inscrição do débito, onde o Fisco materializa a existência de um crédito em sua contabilidade por meio de um controle legal conhecido como dívida ativa.

Após a inscrição em dívida ativa, o Fisco emite um documento chamado Certidão de Dívida Ativa, que constitui um título extrajudicial capaz de ensejar a cobrança forçada dos valores por meio de processo de execução fiscal formal.

Conclui-se, portanto, que o poder de tributar funciona essencialmente como forma de garantir a autonomia financeira do ente através de fontes de custeio próprias, que somadas à divisão dos recursos tributários provenientes dos valores arrecadados pelos outros entes e partilhados entre todos, distribuição que caracteriza o critério da solidariedade complementar, possibilitam a manutenção da autossuficiência de cada ente federativo.

A Constituição Federal define como o Estado exercerá seu poder de tributar por meio de comandos que garantem a harmonia e o equilíbrio da relação jurídico-tributária, estes comandos funcionam como verdadeiras garantias

constitucionais ao contribuinte contra um possível excesso ganancioso do próprio Estado, afinal o poder de tributar é sim irrenunciável e indelegável, porém não é absoluto.

Para alcançar seus objetivos e finalidades essenciais é que o Estado utiliza sua capacidade tributária ativa, devendo sempre respeitar os princípios constitucionais que a permeiam.

#### 2.1.4 Modalidades de tributos

Em linhas gerais, os tributos são pagamentos obrigatórios, previstos em lei, com base em um fato gerador, fato esse proveniente de alguma situação, a partir da qual o contribuinte passa a ter que pagá-lo, devendo ser pago em dinheiro, não sendo possível ser liquidado com outros bens.

A Constituição Federal de 1988, estabelece cinco tipos ou modalidades de tributo, impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

Imposto, segundo o art.16 do CTN, “é o tributo cuja obrigação tem por fato uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” (BRASIL, 1966). Os impostos são espécies de tributos que não obrigam nem vinculam a prestação de um serviço pelo ente estatal, que são a União (Governo Federal), o Estado (Governo Estadual) e os Municípios (Governo Municipal). A receita proveniente dos impostos deve ser destinada a financiar os serviços públicos.

Diferentemente dos impostos, as taxas devem ser vinculadas a uma contraprestação do Estado, porém não podem ter base de cálculo nem fato gerador. Somente poderá ser cobrada mediante a um serviço efetivamente prestado. É uma obrigação tributária, criada em lei, sujeita a anterioridade, que pode ser criada e cobrada pelas três esferas de governo.

As contribuições de melhoria, por sua vez, correspondem a uma espécie de tributo indiretamente vinculada a uma contrapartida estatal, e pode ser cobrada por qualquer ente público, desde que ocorra uma valorização imobiliária decorrente de uma obra pública. Sua base de cálculo não pode ser igual ao custo ou valor da obra, assim como a arrecadação também não pode ultrapassar o valor da obra e somente poderá ser cobrada após o término da obra.

Os empréstimos compulsórios diferenciam-se das demais modalidades por assumir algumas características próprias dos impostos e outras próprias das taxas. Tão somente podem ser criados pelas União, por meio de lei complementar. O valor exigido no primeiro momento deve ser devolvido em um segundo momento e com correção monetária. Tem por objetivo custear despesas extraordinárias como calamidade pública ou guerra externa, é um investimento público de caráter urgente ou de relevante interesse nacional.

E as contribuições especiais são de competência da União, tem destinação específica e seus fatos geradores são definidos apenas na lei instituidora do tributo. Nesse caso, a base de cálculo pode ser a mesma de um imposto, ou seja, o governo pode fazer uma dupla tributação.

#### 2.1.5 Tributos em espécie

Impostos de âmbito federal estão descritos no art. 153 da Constituição Federal. São eles:

(i) Imposto de Importação (II): trata-se de uma tarifa alfandegaria, tem por fato gerador a entrada regular de produtos estrangeiros em território nacional, segundo art. 19 do CTN;

(ii) Imposto de Exportação (IE): utilizado para fins extrafiscais ocorre quando a saída de mercadorias nacionais para o exterior, conforme art. 23 do CTN;

(iii) Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI): previsto nos artigos 46 a 51 do CTN, aplica-se sobre todo produto industrializado que se submeta a qualquer operação que modifique sua natureza, e tem por fato gerador a saída de produtos industrializados do estabelecimento industrial;

(iv) Imposto sobre Operações de Crédito e correlatas (IOF): incide sobre operações bancárias ou de outras instituições financeiras, e sua principal finalidade é ser utilizado como instrumento de política de crédito, previsto nos arts. 63 a 67 do CTN;

(v) Imposto sobre a Renda (IRPF/IRPJ): previsto no CTN em seus artigos 43 a 45, tem por finalidade a redistribuição da renda no país com a intenção de equilibrar o desenvolvimento econômico das regiões, e o fato

gerador desse imposto é a renda, qualquer valor monetário criado pelo emprego de capital e proventos de qualquer natureza, de incidência anual;

(vi) Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR): previsto nos artigos 29 a 31 do CTN, tem por fato gerador a propriedade e o domínio útil de imóvel rural;

(vii) Imposto sobre grandes fortunas (IGF): embora conte com previsão constitucional desde 1988, ainda não há lei que o tenha instituído e regulamentado.

Ainda sob o âmbito federal estão as contribuições, sendo elas:

(i) Contribuição Social sobre o Lucro (CSL): incide, juntamente com o Imposto de Renda, sobre o lucro apurado pelas pessoas jurídicas, com alíquota de 9%;

(ii) Contribuição Social sobre o Faturamento (COFINS): destinada ao financiamento da Seguridade Social, incide sobre o faturamento mensal das empresas, com alíquota de 7,6%. A mesma alíquota incide sobre bens ou serviços importados, calculado segundo termos fixados pela Receita Federal;

(iii) Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS): incide sobre o faturamento e importações com alíquota de 1,65%;

(iv) Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE): existem várias espécies de CIDE, porém a de maior impacto nas operações de empresas multinacionais no Brasil é a chamada "CIDE-Royalties". Trata-se de uma contribuição devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no Exterior. A contribuição é apurada mensalmente à alíquota de 10% sobre o royalty pago, creditado, entregue, empregado ou remetido a qualquer título ao Exterior para remuneração das obrigações contratada;

(v) Contribuição Social ao Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS): em geral, com alíquota de 20% sobre a folha de pagamentos, a cargo do empregador, e 11% sobre salário de contribuição do empregado.

Os impostos estaduais estão previstos no artigo 155 da Constituição Federal, tratando-se de:

(i) Imposto sobre Transmissão de Bens por Causa Mortis e Doações (ITCMD): de função fiscal, e cuja tributação incide quando se recebe uma

herança, por exemplo, vez que o fato gerador é a transmissão causa mortis ou doação;

(ii) Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA): em que o contribuinte é o proprietário do veículo automotor, tem função fiscal, mas pode assumir a função extrafiscal;

(iii) Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte e Comunicação (ICMS): também previsto nos artigos 52 a 62 do CTN, cujo contribuinte é toda pessoa física ou jurídica que realize operações de circulação de mercadoria ou prestação de serviços, isto é, aquele que celebra contratos de compra e venda e coloca mercadoria em circulação.

Os impostos municipais, a seu turno, estão previstos no artigo 156 da Constituição Federal e compreendem:

(i) Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU): também previsto nos artigos 32 a 34 do CTN, que tem por fato gerador a utilização, posse ou domínio do bem imóvel situado em região urbana, a base de cálculo é o valor venal do imóvel e sua função é fiscal;

(ii) Imposto sobre Transmissão de Imóveis Inter-vivos (ITBI): também previsto nos artigos 35 a 42 do CTN, que tem por fato gerador a transmissão *inter vivos* de bens imóveis, a qualquer título, por ato oneroso;

(iii) Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS ou ISSQN): disciplinado pela Lei Complementar nº 116/2003, cujo fato gerador é a prestação de serviço, de qualquer natureza, por profissional liberal.

Neste trabalho, nos interessa especialmente o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte e Comunicação (ICMS), de competência estadual, o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS ou ISSQN), de competência municipal, assim como a Contribuição Social sobre o Faturamento (COFINS) e a Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS), de competência federal.

#### 2.1.6 Princípios do Direito Tributário

Os princípios do direito tributário são considerados mais do que alicerces do sistema tributário nacional, são deveras limitações ao poder de tributar e

regulamentam a arrecadação dos tributos, exercendo influência também sobre a atividade fiscalizadora e as relações jurídicas entre o contribuinte e o Estado.

Sobre a importância dos princípios, destaca Celso Antônio Bandeira de Mello (2000, p. 748)

Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra. Isto porque, com ofendê-lo, abatem-se as vigas que o sustentam e alui-se toda a estrutura nelas esforçada.

Elencamos aqui alguns dos princípios tributários expressos na Constituição Federal de 1988, que representam verdadeira garantia aos contribuintes. Veja-se:

- Princípio da Legalidade: previsão do art. 150, inciso I, da CF/88, é clara ao determinar que, “é vedado à União, Estado, Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Este é o princípio fundamental na aplicação das normas do direito tributário, de que a criação ou o aumento de um tributo sempre dependerá lei ordinária.

Cabe notar o que expõe Paulo de Barros Carvalho (1997, p.139):

Por força do princípio da legalidade (CF, art. 5º II), a ponência de normas jurídicas inaugurais no sistema há de ser feita, exclusivamente, por intermédio de lei, compreendido este vocábulo no seu sentido lato. Em qualquer segmento da conduta social, regulada pelo direito, é a lei o instrumento introdutor dos preceitos jurídicos que criam direitos e deveres correlatos.

Desse modo, todos os elementos fundamentais do tributo tais como fato gerador, alíquota, base de cálculo e sujeitos da obrigação tributária devem estar expressamente determinados em lei, sem deixar espaço para discricionariedade.

- Princípio da Igualdade ou Isonomia Tributária: afirma o art. 5º da Constituição Federal, que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza”, o que é reforçado no art. 150, inciso II, sendo vedado aos entes federativos:

Instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

O princípio da igualdade é de grande relevância, um dos maiores que compõe e orienta o sistema jurídico, pois atesta uma política democrática. Em que o Fisco deve tratar da mesma forma todas as pessoas que se encontram em situação equivalente, assim como deve tratar pessoas desiguais na medida de suas desigualdades, considerando algum critério. Para tanto deve ser levada em conta, como regra geral, a capacidade contributiva individual.

- Princípio da Capacidade Contributiva: igualmente nomeado Princípio da Igualdade Econômica, é previsto no art. 145, § 1ª da CF. O intuito desse princípio é fazer com que os impostos sejam graduados segundo a medida da possibilidade econômica dos contribuintes, observando critérios como a renda auferida, o consumo ou a renda despendida e o patrimônio ou a renda acumulada, em busca de uma sociedade mais justa, onde a maior tributação recaia sobre aqueles que dispõem de maior riqueza.
- Princípio da Irretroatividade Tributária: proíbe a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os tiver instituído ou aumentado, ou seja, a lei nova somente poderá ser aplicada a fatos geradores futuros. Assim determina o art. 150, III, A, da CF:

Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III – cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes de início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

O art. 106 do CTN, a seu turno, estabelece alguns casos em que haverá a retroatividade da lei:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - Em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - Tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

- b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
- C) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

- Princípio da Anterioridade: O artigo 150, III, “b” da Constituição Federal veda a cobrança de tributos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”.

O princípio da anterioridade sugere que se uma lei vier a aumentar ou criar um tributo, ela deverá ser aplicada ao exercício financeiro posterior. O exercício financeiro corresponde ao ano civil (01 de janeiro a 31 de dezembro), de tal modo que, por exemplo, para se aumentar a alíquota de ICMS no ano de 2020, a lei correspondente deverá ser publicada em 2019. A razão dessa norma é que o contribuinte não seja surpreendido com a mudança na cobrança de tributos e tenha tempo para se programar ao pagamento.

São exceções ao princípio da anterioridade anual, o IOF, o II, o IE, o Imposto Extraordinário de Guerra, os Empréstimos Compulsórios de Calamidade Pública ou Guerra, o IPI, a CIDE sobre combustíveis e o ICMS sobre combustíveis. Tais exceções estão previstas no § 1º do artigo 150, no artigo 155, § 4º, inciso IV, alínea “c” e no artigo 177, § 4º, inciso I, alínea “b”.

- Princípio da Anterioridade Nonagesimal: conhecido também como princípio da noventena ou princípio da anterioridade reforçada. Foi pensado para que os contribuintes não fossem surpreendidos com a publicação de leis que viessem a instituir ou aumentar tributos, nos últimos dias do ano. Por essa razão, o princípio da noventena veio para reforçar o princípio da anterioridade do exercício financeiro, exigindo a observância do prazo mínimo de noventa dias da publicação da lei para se efetivar o aumento ou a instituição do tributo. Este princípio foi acrescentado pela Emenda Constitucional nº 42/2003, que incluiu alínea “c” ao inciso III do art. 150 da CF/88.

- Princípio do Não-Confisco: também chamado de princípio da razoabilidade da carga tributária, decorre de vedação expressa no art. 150, inciso IV, quanto à utilização do tributo “com efeito de confisco”.

De modo geral, entende-se que o Estado está proibido de exigir um tributo que ultrapasse o patrimônio pessoal do contribuinte ou inviabilize o exercício da atividade lícita.

- Princípio da Legalidade de Tráfego de Pessoas ou Bens: também chamado de vedação à limitação ao trânsito de pessoas e bens, tem fundamento no art. 150, inciso V, da Carta Magna, que impede os entes federativos de “estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público”. E a exigência de imposto sobre circulação de mercadorias (ICMS).
- Princípio da Uniformidade Tributária: encontra-se previsto no art.151 da Constituição Federal que veda à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País;  
II - tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes;  
III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Segundo o texto constitucional, os tributos federais devem ser exigidos igualmente em todo o território nacional, não se admitindo diferenciação de tratamento tributário entre bens e serviços em razão de procedência ou destino. Excetuam-se casos de incentivos fiscais, destinados a promover o equilíbrio e o desenvolvimento socioeconômico no país, como a Zona Franca de Manaus por exemplo.

- Princípio da Não-Diferenciação Tributária: este princípio segue a mesma base do anterior, sendo a vedação destinada aos Estados, Distrito Federal e Municípios. A Constituição Federal e o Código Tributário Nacional disciplinam este princípio nos artigos 152 e 11, respectivamente, com redação equivalente: “É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.”

## 2.2 CONCEITO DE PIS E COFINS

A contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS), foi instituída pela LC nº. 70 de 1991 e criada para financiar a seguridade social, que compreende os serviços de saúde, previdência e assistência social. E o montante arrecadado deve destinar-se exclusivamente a esses fins.

O programa de integração social (PIS), por sua vez, foi instituído pela LC 07/1970, e tem por finalidade promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento da empresa, tendo como destinação específica o financiamento de programas como o seguro desemprego e o abono de um salário mínimo anual, que é conferido aos empregados, que recebam remuneração mensal de até dois salários mínimos.

PIS e COFINS são contribuições previstas na Constituição Federal nos artigos 195, inciso I, e 239. Tratam-se de tributos que se destinam ao financiamento de programas do governo brasileiro voltados à proteção do trabalhador, incidindo ambos sobre o faturamento das empresas e dispostos para a geração de benefícios sociais.

O PIS e a COFINS são contribuições calculadas mensalmente e os recursos arrecadados são utilizados no desenvolvimento social, na melhoria da vida do trabalhador, e no financiamento da seguridade social, a qual compreende a saúde, a previdência e a assistência social. (ZANOTELLI, 2005, p. 51).

O fato gerador do PIS compreende toda receita auferida para pessoas jurídicas de direito privado, compreendendo todas as receitas provenientes da atividade fim da empresa. Para entidades sem fins lucrativos, compreende receitas financeiras e a folha de pagamento, segundo o IN SRF – Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal - no 247- 02 esse montante é composto pelo total dos salários, gratificações, comissões, adicional de função, ajuda de custo, adicional de férias, horas extras, aviso prévio trabalhado, quinquênios, adicional noturno, 13º salário, repouso semanal remunerado e diárias superiores a cinquenta por cento do salário. Permite-se a exclusão de valores como salário-família, aviso prévio indenizado, FGTS, por exemplo.

Segundo Fabretti (2008, p. 265), representa “o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”.

Para Zanotelli (2005); o fato gerador da contribuição para o PIS, são as receitas auferidas, no caso das empresas com fins lucrativos, e no caso de empresas sem fins lucrativos, a folha salarial dessas entidades.

Os contribuintes do PIS sobre o faturamento, são todas as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhe são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas, sociedades de economia mista e suas subsidiárias.

Já os contribuintes do PIS sobre a folha de pagamento são, entidades sem fins lucrativos, tais como: templos de qualquer natureza; partidos políticos; entidades de caráter filantrópico, religioso, recreativo, cultural, e as associações que preencham as condições e requisitos legais; condomínios de proprietários de imóveis residenciais e comerciais que possuem empregados; Organização das Cooperativas Brasileiras; instituições de educação e de assistência social que não realizem, habitualmente, venda de bens e serviços e que preencham as condições legais; sindicatos, federações e confederações; serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei; conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas; fundações de direito privado, fazem a contribuição para o PIS em folha, por não possuírem características de pessoa jurídica, nem faturamento nem lucro.

Os contribuintes da COFINS, assemelham-se aos do PIS. São todas as pessoas jurídicas de direito privado e as pessoas a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, exceto as microempresas e empresas de pequeno porte.

Em linhas gerais, a base de cálculo do PIS e da COFINS é o faturamento, a receita bruta da pessoa jurídica e o fato gerador é a ocorrência de venda de mercadoria ou prestação de serviço. Excluem-se, entretanto, da base cálculo, conforme dispõe o art. 3º, § 2º da Lei no 9.718/98:

- I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;
- II - as reversões de 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;

III - (Revogado pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente;

V - a receita decorrente da transferência onerosa a outros contribuintes do ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

(BRASIL, 1998).

A partir do dispositivo supramencionado, abre-se discussão jurídica entre o fisco e as empresas, posto que se exclui o IPI da base de cálculo, quando destacado em documento fiscal, em razão de que ele não constitui receita da empresa e sim uma receita que pertence à União.

O ICMS substituição tributária segue o mesmo entendimento do IPI, pois a legislação estabelece que ele pode ser deduzido da base de cálculo quando for cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador de serviços, na condição de substituto tributário.

Portanto, se o ICMS substituição tributária pode ser excluído da base de cálculo, o mesmo deveria ocorrer com o ICMS da operação própria, visto que a substituição tributária é apenas um mecanismo diferente da arrecadação do tributo.

Dada a composição da base de cálculo, surge a necessidade de se demonstrar os regimes de tributação. Para PIS e COFINS vigoram dois tipos de tributação, o sistema cumulativo e o não-cumulativo.

Estão sujeitas ao sistema da cumulatividade as pessoas jurídicas de direito privado que apurem o IRPJ com base no lucro presumido ou arbitrado, quando a base de cálculo corresponde ao faturamento mensal, que são todas as receitas auferidas no período sem deduções de despesas, custos e encargos. As alíquotas aplicadas nesse sistema são de 0,65% (zero vírgula sessenta e cinco por cento) para o PIS e de 3% (três por cento) para a COFINS.

O sistema não-cumulativo foi instituído pela Lei 10.637/02 para o PIS e pela Lei 10.833/03 para o COFINS. Não pode ser aplicado às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido, arbitrado e optantes pelo Simples Nacional. Esse regime apresenta benefícios, já que pode se utilizar de alguns créditos, como os de insumos, porém sua alíquota é mais elevada, 1,65% (um vírgula sessenta e cinco por cento) para o PIS e de 7,6% (sete vírgula seis por cento) para a COFINS.

Fabretti (2009, p. 298) opina sobre o assunto e assevera que, “os efeitos benéficos esperados da não-cumulatividade desses tributos foram anulados pela elevação da alíquota de 0,65% para 1,65% do PIS (aumento de 153,84%) e de 3% para 7,6% da Cofins (aumento de 153,33%)”.

Dentro desse regime é possível que o contribuinte desconte créditos dos valores apurados, dentre os créditos permitidos em lei pode-se citar os bens e serviços utilizados como insumos, os bens adquiridos para revenda, a energia elétrica, aluguéis pagos às pessoas jurídicas, entre outros. Os custos e despesas que geram direito a créditos estão dispostos no art. 3º da Lei 10.833 de 2003.

### 2.3 CONCEITO DE ICMS

O ICMS é o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação. É de competência dos Estados e do Distrito Federal definir as normas complementares para sua melhor funcionalidade, observando sempre os dispositivos constitucionais. Encontra-se previsto na Constituição no art. 155, inciso II:

Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Regulamentado pela Lei Complementar 87/1996 (Lei Kandir), alterada posteriormente pelas Leis Complementares 92/97, 99/99 e 102/2000, o ICMS incide, conforme o art. 2º, sobre:

- I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;
- II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;
- III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
- IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

I - sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo permanente do estabelecimento;

II - sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

III - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

IV - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

A legislação complementar tem por objetivo reparar as diferenças socioeconômicas existentes entre os Estados brasileiros e entre as atividades exploradas pelas empresas.

Assim como a cobrança desse imposto é de responsabilidade de cada estado, também é a definição da alíquota interna de cada operação, razão pela qual os valores cobrados podem ser diferentes de um estado para outro. Ao Senado compete atribuir as alíquotas mínima e máxima do ICMS.

O contribuinte do ICMS é toda pessoa, seja ela física ou jurídica, que realize operações de circulação de mercadorias ou prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação que caracterize intuito comercial. Carrazza (2002) diz que o sujeito passivo é a pessoa jurídica que pratica as operações descritas no fato gerador, tendo apenas que revestir-se das condições de comerciante, industrial ou produtor.

O principal fato gerador do ICMS é a circulação de mercadorias, até mesmo quando as mercadorias são enviadas do exterior e recebidas no Brasil. Assim, havendo a compra e venda de mercadoria, chamada de troca de titularidade, há fato gerador para a cobrança do imposto.

Há incidência sobre diversos tipos de produtos e serviços, como telecomunicações, transporte intermunicipal e interestadual, prestações de serviços em geral, assim como na circulação de mercadorias como alimentos e bebidas, eletrodomésticos, cosméticos entre outros. É um imposto não-cumulativo, cobrado de forma indireta, ou seja, o valor é adicionado ao preço do

produto comercializado ou na prestação de um serviço, e é seletivo, cobrado de acordo com a essencialidade das mercadorias e serviços.

São isentas do ICMS atividades como transferência de propriedades ou bens móveis, operações interestaduais relativas a transporte de petróleo e energia elétrica, operações destinadas ao exterior, arrendamento mercantil, alienação fiduciária, ouro (quando esse for definido em lei como ativo financeiro e instrumento cambial), operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão.

## 2.4 CONCEITO DE ISS

A Lei Complementar 116/03, que regulamenta nacionalmente o ISS, dispõe no art 1º:

Art. 1º - O imposto sobre serviços de qualquer natureza, de competência dos municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

Apesar de a lei trazer uma extensa lista de atividades sobre as quais o imposto pode incidir, a alíquota para cada prestação de serviço é estabelecida pelos municípios conforme determinação do art 156, inciso III, da Constituição Federal, com variação entre 2% e 5% sobre o trabalho realizado.

A base de cálculo é o preço do serviço. E o fato gerador do imposto é a prestação de serviço, que deve ter natureza mercantil, ou seja, deve representar um bem econômico imaterial, fruto de atividade humana destinado a satisfação de uma necessidade. Desse modo, não pode ser considerado e nem incluso na lista de serviços tributáveis uma atividade que não configura um esforço humano empregado à produção.

O recolhimento desse imposto deve ser feito pela maioria das empresas, exceto nos casos de prestações de serviço ao exterior e com reflexos apenas fora do Brasil, ou de isenção conferida pelo município onde foi prestado o serviço. Deve ser recolhido, também, pelos profissionais autônomos.

Para os profissionais autônomos, o ISS é cobrado sobre cada serviço prestado, no momento em que emite a nota fiscal referente à atividade realizada.

Para os microempreendedores individuais o recolhimento é realizado juntamente com os demais impostos na guia DAS, contribuição mensal fixa. As empresas optantes pelo Simples Nacional também utilizam a guia DAS. Já as demais empresas enquadradas no lucro presumido e no lucro real, o ISS é recolhido mensalmente na apuração das alíquotas, e devem fazer o recolhimento em caso da sua situação for de imposto retido na fonte, onde o tomador do serviço é quem deve recolher o imposto.

## 2.5 POSSIBILIDADE DA BITRIBUTAÇÃO

O poder de tributar é exercido por três entes federativos distintos, que possuem os mesmos contribuintes. A bitributação ocorre quando dois desses entes federativos cobram de um mesmo contribuinte dois tributos sobre o mesmo fato gerador.

Essa prática é inconstitucional, pois cada ente federativo tem poder e responsabilidade sobre fatos geradores diferentes e quando ocorre a bitributação é porque um deles está cobrando o que é da competência do outro.

É importante ressaltar o que diz a Constituição Federal no art.154, I, sobre a necessidade de não-coincidência de fatos geradores para instituição de impostos residuais pela União:

Art. 154 – A União poderá instituir:

I – Mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que não-cumulativos e não tenha fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta constituição.

Cabe aqui salientar que a bitributação não se equivale ao conceito de *bis in idem*, quando o mesmo ente federativo cobra dois tributos por um mesmo fato gerador, por exemplo, a cobrança do IR e o CSLL, pela União, sobre o lucro. Essa prática não é inconstitucional.

Assim conclui Robinson Barreirinhas (2009, p. 104):

Podemos conceituar a bitributação como a pretensão de mais de um ente político para tributar a mesma situação. Já o *bis in idem* ocorre quando a mesma pessoa política pretende tributar mais de uma vez a mesma situação.

Portanto, o bis in idem ocorre quando o mesmo ente tributante edita várias leis criando diversas exigências tributárias derivadas do mesmo fato gerador, e a bitributação ocorre quando diferentes entes tributantes impõem, aos mesmos contribuintes, cobranças de tributos decorrentes do mesmo fato gerador.

Consideramos como bitributação a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS, visto que a base de cálculo desses tributos é o faturamento da empresa, conforme previsão constitucional, não podendo imperar a inclusão do ICMS, que não configura riqueza nem acréscimo patrimonial. E esse mesmo entendimento de bitributação vale para a inclusão do ISS na base de cálculo do PIS e da COFINS, pois o ISS corresponde a despesa do sujeito passivo e pertence ao ente tributante credor os Municípios. Tanto o ICMS quanto o ISS não serão apropriados como receita, empregando-se o princípio de que ninguém comercializa ou fatura tributos.

Sobre o conceito de faturamento, para fins de incidência do PIS e da COFINS, destaca Eduardo Sabbag (2014, p. 557):

O faturamento mensal corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para essas receitas, observadas as exclusões admitidas em lei específica.

Vislumbra-se que a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, além de inconstitucional, ofende ao disposto no Artigo 110 do CTN, que dispõe:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

### 3. O ICMS NA BASE DE CÁLCULOS DO PIS E DA COFINS

O PIS e COFINS, atualmente, são calculados sobre o faturamento acrescido do valor correspondente ao ICMS pago pelas empresas, ou destacado em nota fiscal. Porém, o valor desse tributo não corresponde a renda da pessoa jurídica e não faz parte do seu patrimônio, portanto, não poderia ser base para outros tributos ou contribuições.

O tema tem grande repercussão nos tribunais, pois o impacto da incidência dessas contribuições sobre o valor do ICMS é relativamente alto. Para o sujeito passivo, contribuinte, o impacto é negativo, com a oneração da carga tributária, qual pode vir a comprometer o desempenho das atividades produtivas. Já para o poder público, esse impacto é positivo, em se tratando de tributos que não sofrem repartição entre a União e os Estados.

Todavia, se a tese da exclusão do valor do ICMS da base do PIS e da COFINS for confirmada, os impactos serão extremamente atrativos aos contribuintes, ao passo que a União deixaria de arrecadar bilhões e ainda se abriria a possibilidade de as empresas questionarem os valores recolhidos indevidamente nos últimos cinco anos.

#### 3.1 ANTES DO RE Nº 574.706/PR

O primeiro entendimento consolidado das Cortes Superiores sobre o tema se deu com a publicação das Súmulas 68 - 15/12/1992 - DJ 04.02.1993 (“A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS”) e a Súmula 94 - 22/02/1994 - DJ 28.02.1994 (“A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL”), proveniente do Superior Tribunal de Justiça (STJ), em sentido favorável ao Fisco, pela legitimidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

A Súmula 94, embora tratasse sobre o FINSOCIAL, era utilizada analogicamente em alguns julgados do STJ, para inclusão do ICMS na base da COFINS.

Nesse contexto, segue o entendimento da Primeira e da Segunda Turma do STJ, *in verbis*:

“RECURSO ESPECIAL. AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. LEGALIDADE. SÚMULAS 68 E 94 DO STJ. 1. É legítima a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Precedentes de ambas as Turmas de Direito Público. Incidência das Súmulas 68 e 94/STJ. 2. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1212949 SP 2010/0167656-4, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, DJ: 03/05/2012, Órgão Julgador: T2 - SEGUNDA TURMA).

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. POSSIBILIDADE. SÚMULAS 68 E 94/STJ. PRECEDENTES. 1. A jurisprudência desta Corte é uníssona no sentido de que a parcela relativa ao ICMS deve ser incluída na base de cálculo do PIS e da COFINS, nos termos das Súmulas 68 e 94/STJ, bem como que o reconhecimento de repercussão geral pelo STF não impede o julgamento dos recursos no STJ. Precedentes. 2. Agravo regimental não provido. (AgRg no Ag 1428585 MG 2011/0255454-2, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, DJ: 17/04/2012, Órgão Julgador: T1 - PRIMEIRA TURMA).

Não obstante, é de se ressaltar que referidas Súmulas foram canceladas pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), por unanimidade, durante a sessão realizada no dia 27/03/2019.

O tema voltou a ser discutido no Supremo Tribunal Federal (STF), a partir do Recurso Extraordinário 240.785/MG, (DJe de 16-12-2014), mostrando-se elucidativa para a solução do problema em que se discutia a constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS. Considerando a redação do art. 2º, parágrafo único, da LC 70/91, apresentou-se ideia central de que o ICMS não é mercadoria e, portanto, não representa faturamento, mas sim ônus fiscal.

O relator Ministro Marcos Aurélio, tratou do tema com erudição, conforme apresentado em parte do seu voto:

[...] O conceito de faturamento diz com riqueza própria, quantia que tem ingresso nos cofres de quem procede à venda de mercadorias ou à prestação dos serviços, implicando, por isso mesmo, o envolvimento de noções próprias ao que se entende como receita bruta. Descabe assentar que os contribuintes da Cofins faturam, em si, o ICMS. O valor deste revela, isto sim, um desembolso a beneficiar a entidade de direito público que tem a competência para cobrá-lo. A conclusão a que chegou a Corte de origem, a partir de premissa errônea, importa na incidência do tributo que é a Cofins, não sobre o faturamento, mas sobre outro tributo já agora da competência de unidade da Federação. No caso dos autos, muito embora com a transferência do ônus para o contribuinte, ter-se-á, a prevalecer o que decidido, a incidência da Cofins sobre o ICMS, ou seja, a incidência de contribuição sobre imposto, quando a própria Lei Complementar nº 70/91, fiel à dicção constitucional, afastou a possibilidade de incluir-se, na base de

incidência da Cofins, o valor devido a título de IPI. Difícil é conceber a existência de tributo sem que se tenha uma vantagem, ainda que mediata, para o contribuinte, o que se dirá quanto a um ônus, como é o ônus fiscal atinente ao ICMS. O valor correspondente a este último não tem a natureza de faturamento. Não pode, então, servir à incidência da Cofins, pois não revela medida de riqueza apanhada pela expressão contida no preceito da alínea “b” do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal. Cumpre ter presente a advertência do ministro Luiz Gallotti, em voto proferido no Recurso Extraordinário nº 71.758: “se a lei pudesse chamar de compra e venda o que não é compra, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiaria todo o sistema tributário inscrito na Constituição” - RTJ 66/165. Conforme salientado pela melhor doutrina, “a Cofins só pode incidir sobre o faturamento que, conforme visto, é o somatório dos valores das operações negociais realizadas”.

Roque Antonio Carrazza (CARRAZZA,2012, p. 666-667), advogou em favor dos contribuintes no RE 240.785 e sustentou a não inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. De suas alegações, destaca-se:

[...] 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 suas contabilidades, 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.

[...] Parafrazeando Baleeiro, tais valores não se integram ao patrimônio das empresas, ‘sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo’, e, assim, não ‘vêm acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo’.

Portanto, a integração do valor do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS traz como inaceitável consequência que contribuintes passem a calcular as exações sobre receitas que não lhes pertencem, mas ao Estado-membro (ou ao Distrito Federal) onde se deu a operação mercantil e que tem competência para instituí-lo (cf. art. 155, II, da CF).

A parcela correspondente ao ICMS pago não tem, pois, natureza de faturamento (e nem mesmo de receita), mas de simples ingresso de caixa (na acepção supra), não podendo, em razão disso, compor a base de cálculo quer do PIS, quer da COFINS”.

O julgamento do RE 240.785/MG, com seis votos favoráveis ao contribuintes, porém, foi suspenso em virtude da Medida Cautelar deferida nos autos da Ação Declaratória de Constitucionalidade ADC 18-5, pelo Ministro Menezes Direito, tendo por objeto a declaração de constitucionalidade do Art. 3º, § 2º, inciso I, da Lei nº 9.718/98. Em outras palavras, pretendia assentar a legalidade da inclusão do ICMS à base de cálculo das contribuições ao PIS e da COFINS, suspendendo assim o julgamento daquele recurso.

Contudo, a ADC 18-5, foi arquivada em 2018, pelo Ministro do Supremo Tribunal Federal Celso de Mello, em virtude do julgamento, de repercussão geral reconhecida, do Recurso Extraordinário 574.706.

### 3.2 RE Nº 574.706/PR: VOTÇÃO E JULGAMENTO

O julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, com repercussão geral reconhecida, teve início em 09/03/2016. A discussão era sobre a constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS analisando o Supremo Tribunal Federal, se o ICMS se incluía nos conceitos de faturamento ou de receita, que são objetos de cobrança das contribuições.

De um lado tinha-se o contribuinte e de outro, a Procuradoria da Fazenda Nacional, que sustentou a constitucionalidade da inclusão do ICMS nas bases de cálculo das contribuições em questão, requerendo também a modulação dos efeitos caso a decisão fosse favorável ao contribuinte, em vista de razões de segurança jurídica e de interesses sociais, alegando os efeitos econômicos aos cofres públicos.

A Ministra Carmen Lucia, relatora do caso, deu início ao julgamento, votando pelo provimento do Recurso Extraordinário, para excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, conforme se verifica de trecho extraído do voto:

[...] 9. Toda essa digressão sobre a forma de apuração do ICMS devido pelo contribuinte demonstra que o regime da não cumulatividade impõe concluir, embora se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, todo ele, não se inclui na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal, pelo que não pode ele compor a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS.

Enfatize-se que o ICMS incide sobre todo o valor da operação, pelo que o regime de compensação importa na circunstância de, em algum momento da cadeia de operações, somente haver saldo a pagar do tributo se a venda for realizada em montante superior ao da aquisição e na medida dessa mais valia, ou seja, é indeterminável até se efetivar a operação, afastando-se, pois, da composição do custo, devendo ser excluído da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

Contudo, é inegável que o ICMS respeita a todo o processo e o contribuinte não inclui como receita ou faturamento o que ele haverá de repassar à Fazenda Pública.

10. Com esses fundamentos, concluo que o valor correspondente ao ICMS não pode ser validamente incluído na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

11. Não desconsidero o disposto no art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998, segundo o qual:

“Art. 3º, § 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I – (...) e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário”.

O recolhimento do ICMS na condição de substituto tributário importa na transferência integral às Fazendas Públicas estaduais, sem a necessidade de compensação e, portanto, identificação de saldo a pagar, pois não há recolhimentos posteriores pelos demais contribuintes substituídos. [...]

Na sequência, votou o Ministro Luiz Edson Fachin, em divergência à posição da Ministra Carmen Lúcia, sustentando que o ICMS deve ser incluído na base de cálculo do PIS e da COFINS, ao argumento de que as contribuições são calculadas sobre a receita bruta, que abrange o imposto estadual, e não sobre a receita líquida ou a renda. Veja-se algumas de suas razões:

[...] Em relação à alegação de inconstitucionalidade da incidência de contribuição sobre tributo, constata-se que a tributação se dá em relação ao preço da operação final, embora neste esteja incluído o numerário de ICMS destacado, devido e recolhido.

Mesmo que assim não fosse, não há a ocorrência de *bis in idem* na espécie, dado que este conceito denota a imposição tributária de dois impostos instituídos pelo mesmo ente político com a mesma e única materialidade.

Enfim, o ordenamento jurídico comporta, em regra, a incidência de tributos sobre o valor a ser pago a título de outros tributos ou do mesmo tributo, como é o caso da incidência do ICMS sobre o próprio ICMS, chancelada pela jurisprudência do STF no Tema 214 da sistemática da repercussão geral. Na verdade, por conta da fixação da base de cálculo na expressão “receita bruta”, as contribuições ao PIS e à COFINS incidem sobre elas mesmas, pois essas englobam o valor que será destinado ao seu próprio pagamento.

[...]

Ante o exposto, nego provimento ao recurso extraordinário.

Ademais, sumario o presente voto na seguinte proposição: “O valor do ICMS, destacado na nota, devido e recolhido pela sociedade empresária, compõe seu faturamento, submetendo-se à tributação pelas contribuições ao PIS e à COFINS, por ser integrante do conceito de receita bruta, base de cálculo das referidas exações”.

É como voto.”

Acompanhando a divergência, votou o Ministro Luiz Roberto Barroso, conforme sustentação que se destaca:

[...] 38. Antes de responder às perguntas inicialmente trazidas, pondero que a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS tem um potencial de desequilíbrio sistêmico.

39. Isso porque, a partir do julgamento do RE 240785, alguns Tribunais Regionais passaram a decidir pela exclusão não só do ICMS,

mas também do ISS, da base de cálculo de todos os tributos incidentes sobre o faturamento, como: PIS/COFINS, contribuição previdenciária sobre receita bruta (CPRB), IRPJ e CSLL, os últimos quando apurados pelo lucro presumido. Em outras palavras, o resultado do presente julgamento pode gerar efeitos em cascata imprevisíveis.

40. Com base nas ponderações acima, passo às respostas das perguntas inicialmente formuladas:

(i) Existe uma definição constitucional de receita ou faturamento que tenha sido extrapolada pelo legislador? Não. O constituinte optou por incluir no texto da Constituição as bases de cálculo das contribuições para financiamento da seguridade social. Entretanto, isso por si só, não faz com que seja possível afirmar que existe uma definição constitucional de faturamento. Verifiquei que esta Corte procurou extrair da legislação tributária o conteúdo do conceito, balizando-o quando da edição da EC 20/98. O conceito constitucional de faturamento é, portanto, aberto e não fere o art. 195, I, b, da Constituição o fato de o ICMS compor a base de cálculo do PIS/COFINS.

(ii) Há direito fundamental do contribuinte à exclusão do ICMS do cálculo do valor do PIS/COFINS a ser pago? Não. Considerando que a previsão de tributação do faturamento consta no texto original da Constituição, não viola qualquer direito fundamental do contribuinte a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS.

(iii) Há vedação constitucional à inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS? Não. Quando o constituinte pretendeu excluir tributo da base de cálculo de outro o fez expressamente, como no caso do art. 155, §2º, XI (exclusão do IPI da base de cálculo do ICMS).

41. Diante do exposto, voto no sentido de conhecer e negar provimento ao recurso extraordinário, sugerindo a seguinte tese de repercussão geral: “É constitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS”.

42. É como voto.”

Dando provimento ao recurso interposto pelo contribuinte, votou a Ministra Rosa Weber, pelos fundamentos a seguir:

[...] Com a EC nº 20/1998, que deu nova redação ao art. 195, I, da Lei Maior, passou a ser possível a instituição de contribuição para o financiamento da Seguridade Social alternativamente sobre o faturamento ou a receita (alínea “b”), conceito este mais largo, é verdade, mas nem por isso uma carta em branco nas mãos do legislador ou do exegeta. Trata-se de um conceito constitucional, cujo conteúdo, em que pese abrangente, é delimitado, específico e vinculante, impondo-se ao legislador e à Administração Tributária. Cabe ao intérprete da Constituição Federal defini-lo, à luz dos usos linguísticos correntes, dos postulados e dos princípios constitucionais tributários, dentre os quais sobressai o princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF).

Pois bem, o conceito constitucional de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da CF, não se confunde com o conceito contábil. Isso, aliás, está claramente expresso nas Leis nº 10.637/2002 (art. 1º) e nº 10.833/2003 (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”. Não há, assim, que buscar equivalência absoluta entre os conceitos contábil e tributário.

[...] Quanto ao conteúdo específico do conceito constitucional, a 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, na esteira da clássica definição que Aliomar Baleeiro cunhou acerca do conceito de receita pública:

Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondências no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo.

Ricardo Mariz de Oliveira especifica ser a receita “algo novo, que se incorpora a um determinado patrimônio”, constituindo um “dado positivo para a mutação patrimonial”.

Nessa linha, Senhora Presidente, eu entendo, com todo respeito – e aqui eu estou invocando o parecer do Professor Humberto Ávila, brilhante que foi elaborado para este processo –, eu estou invocando o filtro constitucional para fazer a leitura da legislação infraconstitucional, inclusive no que diz respeito a esses tributos cobrados por fora e que levam a essa situação, em termos de direito infraconstitucional posto, essa distinção entre ICMS e IPI, dois impostos indiretos que estão levando a um equacionamento diferente, que eu entendo que não pode prevalecer, à luz do texto constitucional, como conteúdo que eu empresto a esses conceitos na linha da jurisprudência que se firmou nesta Corte, a qual já aderi no voto que acabei de relembra.

Acompanho Vossa Excelência, Senhora Presidente, pedindo vênias às compreensões contrárias.

Na sequência do julgamento, o Ministro Luiz Fux, também votou pelo provimento do recurso do contribuinte:

[...] o fato de a Constituição não se referir à possibilidade de exclusão do ICMS não significa dizer que ela está autorizando essa exclusão da base de cálculo.

Então, essa primeira premissa realmente me conduz a uma exegese do artigo 195, inciso I, no que concerne à expressão “faturamento”. Onde é que vou buscar essa expressão “faturamento”? Eu vou buscá-la no Direito que regula o faturamento das empresas, que é o Direito Comercial, que, ao regular o faturamento das empresas, menciona - como Vossa Excelência citou no seu voto fazendo remissão ao Ministro Cezar Peluso - o artigo da Lei nº 6.404, a Lei das Sociedades Anônimas, que prevê a exclusão de impostos para se entrever faturamento. Essa - digamos assim - recepção, pelo Direito Tributário, dos conceitos derivados de outras ciências é comuníssimo: compra e venda, inúmeros institutos de Direito Privado, transmissão *causa mortis*, transmissão *inter vivos*. Toda essa tributação se vale de conceitos privados.

[...]E sigo aqui ainda no voto de Sua Excelência, inclusive com a citação de inúmeros doutrinadores. E, ao final, a conclusão é, digamos assim, um golpe de misericórdia judicial. Sua Excelência conclui:

*“...o ICMS não poderá integrar a base de cálculo da Cofins pelos seguintes motivos:*

*(I) o alcance do conceito constitucional de faturamento e receita não permite referida dilação na base de cálculo da exação;*

*(II) isso representaria afronta aos princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva; e*

*(III) o previsto no art. 154, I, da Constituição Federal seria afrontado.”*

Já que não há essa autorização constitucional, porquanto se utilizaria a mesma base de cálculo para incidência de dois tributos.

[...] Razão pela qual acompanho o voto de Vossa Excelência em todas as suas razões, como também na tese esposada.”

Em seguida votou, o Ministro Dias Toffoli, negando provimento ao recurso do contribuinte, com a seguinte sustentação:

[...] o ônus financeiro do ICMS transferido, por meio do preço convencionado da mercadoria ou do serviço, para dentro da receita ou do faturamento está abrangido pela materialidade do PIS/Cofins.

O texto constitucional, em sua redação originária, estabelece a possibilidade da instituição de contribuições sociais incidentes, dentre outras hipóteses, sobre “o faturamento” (art. 195, I). Após a EC nº 20/98, a Constituição passou a possibilitar a incidência sobre “a receita ou o faturamento” (art. 195, I, b). Ou seja, a Carta Federal nunca disse que as contribuições deveriam incidir *necessariamente* sobre “o faturamento líquido” ou sobre “a receita líquida”. Portanto, em relação às bases de cálculo das referidas contribuições, sempre houve um virtuoso espaço para o legislador transitar. O entendimento prevalecente no RE nº 240.785 acabou por aproximar o conceito de faturamento ao de receita líquida, contrariando a tradicional jurisprudência da Corte, que sempre equiparou “faturamento” a “receita bruta”. Esse entendimento, aliás, parte de noções de faturamento já aceitas pela Corte, as quais envolvem não só o “emitir faturas”, mas também o resultado econômico das operações empresariais do agente econômico, assim compreendido como “*receita bruta das vendas de mercadorias e mercadorias e serviços, de qualquer natureza*”, entendimento esse consagrado no RE nº 150.764, Relator o Ministro Ilmar Galvão, e na ADC nº 1, Relator o Ministro Moreira Alves.

[...] Ora, se o ICMS recolhido pelo contribuinte compõe o valor das operações de vendas que serve de base de cálculo do imposto estadual, com mais razão deve integrar a receita bruta da pessoa jurídica, base de cálculo do PIS/COFINS.

[...] No tocante ao regime cumulativo de cobrança do PIS/Cofins, também se nota não haver regra que possibilite a exclusão almejada pela parte recorrente. A pretensão só poderia ser acolhida se houvesse um benefício fiscal outorgado pelo legislador nesse sentido, na medida em que, repita-se, não estamos diante de uma “hipótese de não incidência tributária”.

Nesse sentido, de modo legítimo dispõem as atuais leis dos regimes cumulativo e não cumulativo que a base de cálculo do PIS/Cofins compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do DL nº 1.598/77, cujo §5º afirma que nela se incluem “os tributos sobre ela incidentes”. Ao lado disso, aquelas mesmas leis estabelecem que não integram a base de cálculo dessas contribuições as receitas referentes a certas situações, como vendas canceladas e descontos incondicionais concedidos. As exclusões exemplificadas, de fato, prescindiriam de previsão legal, já que estão fora do âmbito da materialidade das contribuições em comento, o que não ocorre com o ônus financeiro do ICMS repassado para o preço da mercadoria ou do serviço e, ao fim, transferido para a receita ou o faturamento.

Por fim, em relação às alegações de que haveria mero trânsito contábil do ICMS nas escritas da parte recorrente e de que ela apenas antecipa os valores relativos ao imposto na qualidade de substituta, a insurgência também não merece acolhimento. Como exposto, a parte recorrente, no que tocante às mercadorias por ela vendidas e aos serviços por ela prestados, atua como verdadeira contribuinte do ICMS. Responde ela por débito tributário próprio, e não de terceiro. Como

bem lembrou o Ministro Eros Grau no RE 240.785, o ICMS não funciona como um imposto retido.  
Ante o exposto, nego provimento ao recurso extraordinário.  
É como voto.”

O Ministro Ricardo Lewandowski, a seu turno, acompanhou o voto da relatora com os seguintes destaques:

[...] O faturamento sempre foi entendido pela doutrina - de um lado – e mesmo pela prática comercial, como receita oriunda da venda de mercadorias ou da prestação de serviços.

É isso que é, singelamente, faturamento. Basta perguntar para qualquer pessoa que passa na rua, qualquer indivíduo que se dedique à mercancia. Singelamente compreendido, faturamento, ou receita, é simplesmente isso.

[...] Não me impressiona, com o devido acatamento, o argumento que foi manejado aqui hoje nesta Sessão de que o contribuinte teria uma disponibilidade momentânea, transitória, do valor a ser repassado pelo Estado, inclusive passível de aplicação no mercado financeiro. É que essa verba correspondente ao ICM é do Estado, sempre será do Estado e terá que um dia ser devolvida ao Estado; não ingressa jamais, insisto, no patrimônio do contribuinte.

Em suma, eu penso que a inclusão do ICMS nas bases de cálculo do PIS e Cofins subverte, sim, o conceito de faturamento ou de receita, em afronta àquilo que dispõe o artigo 195, I, b, da Constituição Federal, como foi, com muita propriedade, a meu ver, e com o devido respeito aos argumentos em contrário, agora ressaltado pelo Ministro Luiz Fux: o valor corresponde ao ICMS - eu, mais uma vez, repiso esse argumento - não possui a natureza jurídica de faturamento ou de receita. Por esse motivo é que a incidência dessas mencionadas contribuições - o PIS e a Cofins - sobre o tributo estadual fere, como disse o Ministro Celso de Mello num voto brilhante, agora reportado pelo Ministro Luiz Fux, dentre outros princípios, o princípio da capacidade contributiva. Para mim, isso está muito claro, extreme de dúvidas.

Portanto, Senhora Presidente, louvando mais uma vez o voto de Vossa Excelência, o cuidado que Vossa Excelência teve em estudar uma matéria intrincada, difícil, eu acompanho integralmente o seu voto, dando provimento ao recurso e acolhendo a tese proposta por Vossa Excelência.”

O Ministro Marco Aurélio seguiu os votos dados em provimento ao recurso do contribuinte, reportando a manifestação proferida no Recurso Extraordinário nº 240.785, concluindo a exposição de seu entendimento concluindo com essas palavras:

[...] Após a tormenta, sempre vem a calmaria. O que inicialmente imaginei foi uma mudança de entendimento do Tribunal quanto à não incidência da contribuição sobre o valor do ICMS. Mas vejo que se confirmaria a óptica do precedente.

Digo não ser o ICMS fato gerador do tributo, da contribuição. Digo também, reportando-me ao voto, que, seja qual for a modalidade utilizada para recolhimento do ICMS, o valor respectivo não se

transforma em faturamento, em receita bruta da empresa, porque é devido ao Estado. E muito menos é possível pensar, uma vez que não se tem a relação tributária Estado-União, em transferir, numa ficção jurídica, o que decorrente do ICMS para o contribuinte e vir a onerá-lo. Acompanho Vossa Excelência, portanto, provendo o recurso, que é do contribuinte.

Encerrada a sessão plenária, retomou-se o julgamento do recurso em questão no dia 15/03/2017, dando sequência, o Ministro Gilmar Mendes, que proferiu seu voto de forma favorável aos interesses fazendários, conforme já havia aduzido no julgamento do RE nº 240.785:

[...] Com efeito, não vejo razão para alterar minha posição quanto ao tema em deslinde. Reitero aqui todos os fundamentos que consignei no voto que formulei no RE 240.785/MG e que me fizeram concluir pela constitucionalidade da incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS sobre a parcela destacada de ICMS incidente nas vendas de mercadorias e serviços.

Enumero minhas razões de decidir e explico cada uma delas com vagar a seguir:

a) o ICMS integra a própria base de cálculo (o chamado cálculo por dentro), evidenciando que o imposto indireto compõe o valor da operação de compra e venda de mercadorias ou de prestação de serviços;

b) a hipótese de incidência e a base de cálculo das contribuições ao PIS e da COFINS, tributos reais, estão relacionadas à realidade econômica bruta, sendo irrelevante se as operações são superavitárias ou não;

c) a exclusão do ICMS da base de cálculo aproxima indevidamente a COFINS da Contribuição Social sobre o lucro líquido (CSLL);

d) a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS gera consequências perversas ao sistema tributário e ao financiamento da seguridade social, tais como, a busca por novas fontes de financiamento ou o aumento de alíquota para fazer face às perdas de receitas, as quais são necessárias para o cumprimento dos encargos do Estado Social, e o aumento de complexidade e do custo de administração do sistema tributário;

e) o ICMS destacado na nota fiscal não é automaticamente transferido ao Erário, nem o contribuinte é um mero intermediário entre o consumidor e a fazenda pública nessa transferência;

f) o expediente de reduzir a arrecadação por via oblíqua torna ainda mais complexo e oneroso nosso sistema tributário.

[...] Assentadas essas premissas, quero chamar atenção também para outro aspecto que não pode passar despercebido – as consequências da decisão que se está a adotar.

[...] Em primeiro lugar, há o evidente e vultoso impacto fiscal da decisão que se está a adotar.

[...] Em segundo lugar, o precedente que ora abrimos entra em flagrante contradição com precedentes desta Corte.

[...] Em terceiro lugar, há também os efeitos que a decisão deverá produzir em relação ao próprio sistema tributário nacional. Sim, porque não me parece que o ICMS seja único tributo a repercutir nos preços dos produtos – *rectius*: das faturas – e, por conseguinte, no faturamento das empresas.

Daí a pergunta: e os demais tributos? Também deverão ser decotados do conceito de faturamento os valores eventualmente recolhidos a título de ISSQN?

O que dizer também de outros custos da empresa como, por exemplo, o valor da tarifa de energia elétrica paga? É importante lembrar que não são apenas o PIS e a COFINS os tributos que incidem sobre o faturamento ou receita bruta das pessoas jurídicas e que, portanto, serão afetados pela decisão que vier a ser proferida por esta Corte.

[...] Ante todo o exposto, peço vênias à Ministra Cármen Lúcia, bem como aos que a acompanharam, para aderir à divergência inaugurada pelo Ministro Edson Fachin, e nego provimento ao recurso. Eventual modulação de efeitos deve ser apreciada em momento oportuno.

É como voto.”

Por fim, o Ministro Celso de Mello, manteve o posicionamento assumido quando do julgamento do RE nº 240.785, votando pela exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS:

[...] Irrecusável, Senhora Presidente, tal como assinalado por Vossa Excelência, que o valor pertinente ao ICMS é repassado ao Estado-membro (ou ao Distrito Federal), dele não sendo titular a empresa, pelo fato, juridicamente relevante, de tal ingresso não se qualificar como receita que pertença, por direito próprio, à empresa contribuinte.

Inaceitável, por isso mesmo, que se qualifique qualquer ingresso como receita, pois a noção conceitual de receita compõe-se da integração, ao menos para efeito de sua configuração, de 02 (dois) elementos essenciais:

a) que a incorporação dos valores faça-se positivamente, importando em acréscimo patrimonial; e

b) que essa incorporação revista-se de caráter definitivo.

Daí a advertência de autores e tributaristas eminentes, cuja lição, no tema, mostra-se extremamente precisa (e correta) no exame da noção de receita.

[...] Concluo o meu voto, Senhora Presidente. E, ao fazê-lo, quero destacar que a orientação, por mim ora referida, que censura, de modo correto, por inconstitucional, a inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS (e da contribuição ao PIS) foi assim resumida na lição de ROBERTO CARLOS KEPLER e de ROBERTO MOREIRA DIAS (“Da Inconstitucionalidade da Inclusão do ICMS na Base de Cálculo da Cofins”, “in” Revista Dialética de Direito Tributário nº 75, p. 178, item n. 4, 2001):

[...] o ICMS não poderá integrar a base de cálculo da Cofins pelos seguintes motivos:

- i. o alcance do conceito constitucional de faturamento e receita não permite referida dilação na base de cálculo da exação;
- ii. isso representaria afronta aos princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva; e
- iii. o previsto no art. 154, I, da Constituição Federal seria afrontado.”

(grifei)  
Com essas considerações e com apoio em seu magnífico voto, Senhora Presidente, conheço e dou provimento ao presente recurso extraordinário interposto pela empresa contribuinte, acolhendo, ainda, a tese formulada por Vossa Excelência no sentido de que “O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS”

(grifei).  
É o meu voto.”

Destarte, o julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, com repercussão geral reconhecida, foi encerrado com 6 votos a favor do contribuinte e 4 votos a favor do Fisco, de modo que a Corte fixou a tese de que “o ICMS não compõe a base de cálculo para incidência de PIS e da COFINS”. Prevaleceu, assim, o entendimento de que o ICMS não é receita própria do contribuinte, e portanto, não integra o seu patrimônio.

### 3.3 "TESES FILHOTES" DECORRENTES DO JULGAMENTO DO STF

Com o fim do julgamento do RE 574.706, mesmo sem o trânsito em julgado, a decisão já vem sendo adotada por vários juízes em diversos tribunais, inclusive pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), emergindo outras teses de aspectos muito semelhantes ao da discussão.

Segundo dados da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (Fonte: Valor Econômico), há pelo menos 2,5 mil processos que já transitaram em julgado com pedidos semelhantes de exclusão envolvendo outros tributos, as chamadas “teses filhotes”, e que utilizaram como base o RE nº 574.706.

Cita-se como por exemplo, a exclusão do ISS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Seguindo o mesmo raciocínio aplicado ao ICMS, o ISS também não integra o conceito de receita ou faturamento. Apesar de serem valores cobrados dos clientes, são repassados aos Estados e Municípios. Neste sentido, segue a jurisprudência desse tema oriunda do Tribunal Regional Federal da 3ª Região (TRF3):

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO DE APELAÇÃO. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS. COFINS. INCLUSÃO DO ICMS E DO ISS NA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE. RECURSO DE APELAÇÃO PROVIDO. 1. A jurisprudência do A. Supremo Tribunal Federal reconheceu a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, visto que aquela parcela não se encontrar inserida dentro do conceito de faturamento ou receita bruta, mesmo entendimento adotado pela jurisprudência desse E. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. 2. Impende destacar que o reconhecimento da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS pode ser aplicado ao ISS, em razão da própria inexistência de natureza de receita ou faturamento destas parcelas. Precedentes da 3ª Turma do TRF da 3ª Região. 3. Recurso de apelação provido”. (AMS 00027856220144036130, Desembargador Federal Nelton dos Santos, TRF3 – Terceira Turma, e-DJF3 Judicial, data: 30/06/2017)

Outra tese que ganhou espaço nas discussões dos tribunais é a que propõe a exclusão do ICMS e ISS da base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB). Criada pela Lei 12.546/2011, trata-se de contribuição devida por alguns setores da economia em substituição à contribuição do INSS paga sobre a folha de salários, e como o próprio nome sugere, incide sobre a receita bruta.

Aplicando a mesma analogia de que nenhum dos dois impostos, ICMS e ISS, possuem natureza de receita ou de faturamento, a tese em destaque já encontra amparo em tribunais pátrios:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SINDICATO. LEGITIMIDADE. EFICÁCIA DA SENTENÇA. AUTORIZAÇÃO EXPRESSA DOS FILIADOS. DESNECESSÁRIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. LEI Nº 123.546/11. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO ISS.

[...] III – Na hipótese, a Associação das Indústrias da Região de Itaquera – AIRI, como substituto das empresas que lhe são filiadas, impetrou mandado de segurança objetivando afastar o ICMS e ISS da base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a receita bruta, prevista nos artigos 7 e 8º, da Lei nº 12.546/11. [...]

VI – A contribuição previdenciária instituída pela Lei nº 12.546/2011, nos artigos 7º e 8º, substituiu as contribuições previstas nos incisos I e II, do artigo 22, da Lei nº 8.212/91, para determinadas empresas ali discriminadas.

VII – A base de cálculo da contribuição substitutiva passou a ser a receita bruta, o que compreende a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza, subsumindo-se ao conceito de faturamento previsto na alínea 'b', do inciso I, do artigo 195, da Constituição Federal.

VIII – Recentemente, o E. Supremo Tribunal Federal julgou o RE nº 574.706, assentando a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, concluindo que “o valor arrecadado a título de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte e, dessa forma, não pode integrar a base de cálculo dessas contribuições, que são destinadas ao financiamento da seguridade social”.

IX – A discussão posta nos autos em razão da base de cálculo imposta por essa nova lei reaviva o antigo debate atinente à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, daí porque entendendo aplicável à espécie o mesmo entendimento fundamentado para aquela celeuma, uma vez que a arrecadação do ICMS não se enquadra entre as fontes de financiamento da seguridade social previstas nas Constituição, pois não representa faturamento ou receita.

X – Sobre os valores recolhidos a maior em decorrência do cálculo da CPRB sobre o ICMS, faz jus o contribuinte à compensação do indébito, observada a prescrição quinquenal e o trânsito em julgado, com contribuições vincendas de mesma espécie e destinação constitucional, nos termos da legislação vigente à data do encontro de contas, conforme decidido no Resp 1.164.452/MG.

(AMS 00102837120154036100, Desembargador Federal Wilson Zauhy, TRF3 Primeira Turma, e-DJF3 Judicial, data: 04/08/2017)

A exclusão do ICMS/ST da base de cálculo do PIS e da COFINS, também ganhou espaço nos tribunais, pois quando o substituído tributário adquire mercadorias para revenda e repassa ao fornecedor, no momento da venda, recai sobre o preço do bem e os tributos incidentes na operação, inclusive o ICMS-ST, o PIS e a COFINS. Apesar do julgamento do RE 574.706, ter abordado apenas a exclusão do ICMS em operações normais da base de cálculo do PIS e da COFINS, para o ICMS/ST pode ser empregado o mesmo raciocínio, pois trata-se do mesmo imposto, somente recolhido de forma diferente.

A exclusão do ICMS/ST da base de cálculo do PIS e da COFINS faz-se necessária, sob pena de um tratamento não isonômico entre os contribuintes. Sobre o tema já se manifestou o TRF da 1ª Região:

PROCESSUAL. TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO. LC 118/2005. PIS – COFINS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO ICMS RETIDO EM REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. INCLUSÃO DO IPI. NÃO CABIMENTO. COMPENSAÇÃO.

[...] 2. O ministro Marco Aurélio, ao proferir seu voto no julgamento do RE 240785/MG – cuja conclusão encontra-se suspensa em razão do pedido de vista do ministro Gilmar Mendes – deu provimento ao recurso interposto pelo particular, por entender que inclusão do ICMS, como faturamento, na base de cálculo da COFINS configura violação ao art. 195, I, da CF.

3. A fundamentação utilizada para a não inclusão do ICMS na base da COFINS autoriza, também, a exegese segundo a qual não deve ser aplicado na base de cálculo do PIS.

4. Nos termos do art. 155, § 2º, XI, da Constituição de 1988, não se inclui o IPI na base de cálculo do ICMS apenas na hipótese em que a operação relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização for realizada entre contribuintes e configure fato gerador dos dois impostos. Precedentes do STJ e do STF.

5. Não é cabível a inclusão do ICMS retido em regime de substituição tributária e do IPI na base de cálculo do PIS e da COFINS em relação às aquisições realizadas pela empresa, ainda que não constante do seu faturamento.

6. Apelação a que se dá parcial provimento.

(Apelação 00361768520064013400, Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso, TRF1 – oitava turma, e-DJF1 data: 07/06/2013, página:1245).

Também as empresas que apuram o imposto de renda com base no lucro presumido passaram a reivindicar que o ICMS não integre base do IRPJ e da CSLL, com amparo na jurisprudência:

TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO. COMPENSAÇÃO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA.

1. O Plenário do STF, no julgamento do Recurso Extraordinário 574706, com repercussão geral reconhecida, entendeu que o valor arrecadado a título de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, representando apenas ingresso de caixa ou trânsito contábil a ser totalmente repassado ao fisco estadual.
2. Não se tratando de receita bruta, os valores recolhidos a título de ICMS não compõem a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.
3. A parte autora tem direito à compensação dos valores indevidamente recolhidos, observada a prescrição quinquenal, após o trânsito em julgado da presente decisão (art. 170-A do CTN), com débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430/96.
4. O disposto no art. 74 da Lei no 9.430/96 não se aplica às contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11 da Lei no 8.212/91, e às contribuições instituídas a título de substituição, conforme preceitua o art. 26, parágrafo único, da Lei nº 11.457/2007.
5. A atualização monetária do indébito incide desde a data do pagamento indevido do tributo (Súmula n.º 162 do STJ), até a sua efetiva restituição ou compensação, mediante a aplicação da taxa SELIC.  
(TRF4, AC 5018422-58.2016.404.7200, Primeira Turma, Relator Jorge Antonio Maurique, juntado aos autos em 12/05/2017).

Não bastasse, também entrou em discussão a possibilidade da exclusão do PIS e COFINS das suas próprias bases. A Lei no 12.973/2014 alterou as leis que discorrem sobre o PIS e a COFINS definindo que essas contribuições incidem sobre o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, valendo-se da definição constante no art. 12 do Decreto-Lei no 1.598/77, in verbis:

Art. 12. A receita bruta compreende: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)  
I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)  
II - o preço da prestação de serviços em geral; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)  
III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)  
IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência).

Por fim o entendimento do RE 574.706, ainda embasou pleito para a exclusão do PIS e da COFINS da base de cálculo da CPRB, sob a tese de que não se incluem no conceito de receita bruta para determinação da base de cálculo da CPRB, conforme arts. 7º e 8º da Lei 12.546/2011. Assim já se manifestou o TRF da 1ª Região:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SUBSTITUTIVA. ARTS. 7º E 8º DA LEI 12.546/2011. BASE DE CÁLCULO. RECEITA BRUTA. ICMS, ISS, PIS E COFINS. INCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

1. O Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o Recurso Extraordinário 574.706 pela sistemática da repercussão geral, firmou a tese de “o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS”. (RE 574706 RG, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, julgado em 15/03/2017)

2. O raciocínio adotado para exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS é cabível para também excluir o ISS.

3. A parcela relativa ao ICMS, ISS, PIS e COFINS não se inclui no conceito de receita bruta para fins de determinação da base de cálculo da contribuição substitutiva prevista nos arts. 7º e 8º da Lei 12.546/2011, aplicando-se, por analogia, o entendimento fixado pelo STF em sede de repercussão geral.

4. Honorários nos termos do voto. 5. Apelação da parte autora provida. Apelação da Fazenda Nacional e remessa oficial não providas. (Apelação 00466888320134013400, Juiz Federal Eduardo Moraes Da Rocha (Conv.), TRF1 – Sétima Turma, e-DJF1 DATA:23/06/2017).

Observa-se que a definição do leading case sobre a exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS da força as demais discussões, tanto as relacionadas a outros tributos quanto os encargos que venham compor base de cálculo do PIS e da COFINS. Já que no conceito de receita não se deve incluir valores que apenas transitam pela contabilidade e repassados aos Entes Federativos.

### 3.4 SOLUÇÃO DE CONSULTA INTERNA COSIT N° 13

Quando se esperava que as controvérsias relativas à exclusão do valor do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS estariam definitivamente resolvidas depois do julgamento do RE nº 574.706 pelo STF, a Receita Federal resolveu manifestar o seu entendimento por meio da Solução de Consulta Interna COSIT 13/18, de 18 de outubro de 2018, publicada em 23 de outubro de 2018, com o seguinte teor:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO.

Para fins de cumprimento das decisões judiciais transitadas em julgado que versem sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, no regime cumulativo ou não cumulativo de apuração, devem ser observados os seguintes procedimentos:

a) o montante a ser excluído da base de cálculo mensal da contribuição é 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;

b) considerando que na determinação da Contribuição para o PIS/Pasep do período a pessoa jurídica apura e escritura de forma segregada cada base de cálculo mensal, conforme o Código de Situação tributária (CST) previsto na legislação da contribuição, faz-se necessário que seja segregado o montante mensal do ICMS a recolher, para fins de se identificar a parcela do ICMS a se excluir em cada uma das bases de cálculo mensal da contribuição;

c) a referida segregação do ICMS mensal a recolher, para fins de exclusão do valor proporcional do ICMS, em cada uma das bases de cálculo da contribuição, será determinada com base na relação percentual existente entre a receita bruta referente a cada um dos tratamentos tributários (CST) da contribuição e a receita bruta total, auferidas em cada mês;

d) para fins de proceder ao levantamento dos valores de ICMS a recolher, apurados e escriturados pela pessoa jurídica, devem-se preferencialmente considerar os valores escriturados por esta, na escrituração fiscal digital do ICMS e do IPI (EFD-ICMS/IPI), transmitida mensalmente por cada um dos seus estabelecimentos, sujeitos à apuração do referido imposto; e

e) no caso de a pessoa jurídica estar dispensada da escrituração do ICMS, na EFD-ICMS/IPI, em algum(uns) do(s) período(s) abrangidos pela decisão judicial com trânsito em julgado, poderá ela alternativamente comprovar os valores do ICMS a recolher, mês a mês, com base nas guias de recolhimento do referido imposto, atestando o seu recolhimento, ou em outros meios de demonstração dos valores de ICMS a recolher, definidos pelas Unidades da Federação com jurisdição em cada um dos seus estabelecimentos.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º; Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º; Lei nº 10.637, de 2002, arts. 1º, 2º e 8º; Decreto nº 6.022, de 2007; Instrução Normativa Secretaria da Receita Federal do Brasil nº 1.009, de 2009; Instrução Normativa Secretaria da Receita Federal do Brasil nº 1.252, de 2012; Convênio ICMS nº 143, de 2006; Ato COTEPE/ICMS nº 9, de 2008; Protocolo ICMS nº 77, de 2008.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

**EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO.**

Para fins de cumprimento das decisões judiciais transitadas em julgado que versem sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo da Cofins, no regime cumulativo ou não cumulativo de apuração, devem ser observados os seguintes procedimentos:

a) o montante a ser excluído da base de cálculo mensal da contribuição é 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;

b) considerando que na determinação da Cofins do período a pessoa jurídica apura e escritura de forma segregada cada base de cálculo mensal, conforme o Código de Situação tributária (CST) previsto na legislação da contribuição, faz-se necessário que seja segregado o montante mensal do ICMS a recolher, para fins de se identificar a parcela do ICMS a se excluir em cada uma das bases de cálculo mensal da contribuição;

c) a referida segregação do ICMS mensal a recolher, para fins de exclusão do valor proporcional do ICMS, em cada uma das bases de cálculo da contribuição, será determinada com base na relação percentual existente entre a receita bruta referente a cada um dos tratamentos tributários (CST) da contribuição e a receita bruta total, auferidas em cada mês;

d) para fins de proceder ao levantamento dos valores de ICMS a recolher, apurados e escriturados pela pessoa jurídica, devem-se preferencialmente considerar os valores escriturados por esta, na

escrituração fiscal digital do ICMS e do IPI (EFD-ICMS/IPI), transmitida mensalmente por cada um dos seus estabelecimentos, sujeitos à apuração do referido imposto; e

e) no caso de a pessoa jurídica estar dispensada da escrituração do ICMS, na EFD-ICMS/IPI, em algum(uns) do(s) período(s) abrangidos pela decisão judicial com trânsito em julgado, poderá ela alternativamente comprovar os valores do ICMS a recolher, mês a mês, com base nas guias de recolhimento do referido imposto, atestando o seu recolhimento, ou em outros meios de demonstração dos valores de ICMS a recolher, definidos pelas Unidades da Federação com jurisdição em cada um dos seus estabelecimentos.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º; Lei nº 10.833, de 2003, arts. 1º, 2º e 10; Decreto nº 6.022, de 2007; Instrução Normativa Secretaria da Receita Federal do Brasil nº 1.009, de 2009; Instrução Normativa Secretaria da Receita Federal do Brasil nº 1.252, de 2012; Convênio ICMS nº 143, de 2006; Ato COTEPE/ICMS nº 9, de 2008; Protocolo ICMS nº 77, de 2008.

Segundo o entendimento exposto pela Receita Federal do Brasil, o valor do ICMS a ser excluído das bases de cálculo das contribuições é o montante representado pelo ICMS, a pagar valor esse que corresponde aos créditos das entradas e os débitos das saídas.

A aplicação desse parecer, faz com que o valor do ICMS a ser excluído das bases de cálculo das contribuições, pelos contribuintes intermediários de uma cadeia de circulação, seja menor do que seria caso fosse considerado o ICMS destacado nas notas fiscais de saídas; e ainda menor se a empresa possuir algum tipo de incentivo fiscal.

O entendimento exarado parece ser equivocado, pois a dedução fiscal de um valor de ICMS a pagar sequer compõe base de cálculo, semelhante a um benefício fiscal. A base de cálculo das contribuições é a receita bruta, conforme previsto no artigo 12 do Decreto-Lei nº. 1.598/1977, e o valor do ICMS que integra a receita bruta, que incorpora o valor da operação, é o destacado nas notas fiscais.

Por mais que a Receita Federal se empenhe, não existe possibilidade de omitir a norma lavrada no Código Tributário Nacional, que diz: o tributo pago em excesso ao Fisco há de ser restituído no mesmo valor pago a maior, acrescido das consequências legais. Portanto, um ato administrativo não deve definir o total da restituição a ser feita ao contribuinte.

O acórdão do Supremo Tribunal Federal, realmente não deixa evidente qual seria o ICMS a ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Contudo, nos votos dos ministros favoráveis à tese, não há nenhuma indicação de que o valor a ser excluído é o montante do ICMS a recolher.

Nota-se que a solução apresentada pela Receita Federal do Brasil, provoca novamente a insegurança dos contribuintes, que esperam que ela possa ser revista, de modo que seja mais clara, menos complexa e que venha a contribuir com o entendimento da decisão proferida pelo STF no RE nº 574.706, e que os Embargos de Declaração, opostos pela Fazenda Nacional, sejam analisados com maior brevidade, afastando qualquer interpretação equivocada.

### 3.5 MODULAÇÃO DOS EFEITOS

Após o julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706 com repercussão geral, em que o Supremo Tribunal Federal decidiu que a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS é inconstitucional, a Procuradoria da Fazenda Nacional solicitou, em sede de Embargos de Declaração, que fossem modulados os efeitos da decisão, aplicando-se somente após o julgamento dos Embargos.

A modulação temporal dos efeitos dessa decisão permanece pendente, que até o momento possui efeitos *ex tunc*, ou seja, de caráter retroativo, desde o momento do nascimento da norma declarada inconstitucional.

A modulação temporal de efeitos possibilita à Corte restringir a aplicabilidade de suas deliberações ao longo do tempo, estabelecendo que estas produzam efeitos apenas a partir do trânsito em julgado, ou de outro tempo fixado, quando adquirirem eficácia *ex nunc*, ou seja, a partir do momento estabelecido, não retroagindo.

O art. 27 da Lei nº 9.868/99 prevê a modulação dos efeitos, sobre ações diretas de inconstitucionalidade:

Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

Já o art. 11 da Lei nº 9.882/99, dispõe sobre o instituto em caso de Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental:

Art. 11. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, no processo de arguição de descumprimento de preceito fundamental, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

O art. 927, § 3º, do Código de Processo Civil, faz a seguinte menção:

Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:  
§ 3º Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica.

Os efeitos de uma decisão podem vir a ser modulados por motivos de segurança jurídica ou de interesse social. Os motivos de segurança jurídica relacionam-se com a necessidade de preservar a confiança do cidadão em situações de quebra ou de modificação da jurisprudência dominante da própria Corte. Já a modulação por razões de interesse social procura proteger a ordem social, buscando impedir falhas e desestabilizações. O instituto vem para preservar o interesse do cidadão e para impedir uma desordem no ordenamento jurídico.

A Procuradoria da Fazenda Nacional, para fundamentar o pedido de modulação dos efeitos, utilizou argumentos basicamente financeiros. Alega, por exemplo, que a declaração de inconstitucionalidade sem modulação, causaria um impacto financeiro de aproximadamente R\$ 250 bilhões no orçamento da União, que corresponde ao valor a ser restituído aos contribuintes. Afirma também existirem dificuldades para operacionalizar a restituição dos valores, visto que são diversas receitas submetidas ao PIS e a COFINS.

É de se indagar as alegações apresentadas para modulação de efeitos, na medida em que existe a possibilidade de o Estado estar recorrendo ao princípio da segurança jurídica para proteger-se de um ato inconstitucional a que deu causa, em prejuízo ao contribuinte.

Existem razões, pelas quais subentende-se que a decisão que julgou inconstitucional a inclusão do ICMS na base do PIS e da COFINS não deve ser modulada. Por exemplo, a fórmula aplicada pela União para chegar ao valor de R\$ 250 bilhões, é obscura, não tem sido apresentados os mecanismos de cálculo para chegar nesse montante.

Além disso, não há requisitos autorizativos da modulação que demonstrem interesse social ou proteção a segurança jurídica.

O argumento apresentado pela União, como sendo de interesse social, traz uma falsa visão de proteção aos interesses da sociedade, confundindo-se à sua verdadeira intenção de defender o interesse financeiro da União.

Quanto à segurança jurídica, em que se alega surpresa ou resultado inesperado com a decisão do Supremo Tribunal Federal tem-se que o entendimento prevalente já havia sido apresentado em julgamentos anteriores.

Portanto, o Estado não pode se aproveitar do ato exercido em desconformidade com a Constituição, impedindo a restituição imediata dos valores cobrados indevidamente aos contribuintes. Caso o Supremo Tribunal Federal, decida pela aplicação da modulação dos efeitos, estará assim consentindo com o enriquecimento ilícito do Estado, que recebeu recursos com base numa norma inconstitucional, violando a confiança depositada pelos contribuintes no ordenamento jurídico, assegurada pelo art. 5º, caput, da Constituição Federal.

Segundo o entendimento de Solon Sehn, todo valor cobrado sem respaldo constitucional, deve ser devolvido aos sujeitos passivos prejudicados, sem modulação de qualquer natureza. O cálculo do valor recuperável deve considerar o ICMS destacado na nota fiscal, pois, o que compunha a base de cálculo do PIS e da COFINS era o ICMS destacado, a cobrança teve por base o ICMS destacado, logo, a devolução do que foi cobrado indevidamente deve observar essa sistemática (SEHN, 2018).

Expostos esses motivos, espera-se que a Corte Suprema decida por não modular os efeitos do Recurso Extraordinário nº 574.706, tendo em vista a confiança do cidadão no ordenamento jurídico e no próprio Poder Judiciário, concluindo que o montante indevidamente recolhido seja restituído aos contribuintes de forma apropriada.

### 3.6 VISÃO DE OUTROS TRIBUNAIS E DO CARF

É de se destacar que Alguns Tribunais Regionais Federais do país, bem como o Superior Tribunal de Justiça, já têm adequado seus entendimentos à decisão da exclusão do ICMS base de cálculo do PIS e da COFINS, proferida pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE nº 574.706.

No caso do STJ, qual anteriormente havia decidido pela inclusão do ICMS na base de cálculo o PIS e da COFINS, alinhou o seu posicionamento ao precedente do STF, conforme se verifica na ementa do Recurso Especial 1100739/DF:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. INCIDÊNCIA DE ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. SÚMULAS 68/STJ E 94/STJ. JULGAMENTO DO TEMA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. JUÍZO DE RETRATAÇÃO PELO PRÓPRIO STJ. ADEQUAÇÃO AO DECIDIDO PELO STF.

1. Considerando que o Supremo Tribunal Federal adotou entendimento diverso da jurisprudência firmada por esta Corte Superior nas Súmulas 68 e 94/STJ e em seu anterior repetitivo (REsp 1.144.469/PR, Rel. p/ Acórdão Ministro Mauro Campbell Marques, DJe 02/12/2016), de rigor que o juízo de retratação seja feito pelo próprio Superior Tribunal de Justiça.

2. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do 574.706-RG/PR (Rel. Min. Cármen Lúcia, DJe 02-10-2017), com repercussão geral reconhecida, firmou a tese de que "O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS." (Tema 69 da Repercussão Geral).

3. Juízo de retratação exercido nestes autos (artigo 1040, II, do CPC), para negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional. (REsp 1100739/DF, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 27/02/2018, DJe 08/03/2018)

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assegurou aos contribuintes o direito de não incluir o valor do ICMS destacado nas notas fiscais de venda na base de cálculo das contribuições, Veja-se:

EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. EXCLUSÃO DO ICMS. ENTENDIMENTO DO STF. RE 574.706/PR, SOB O RITO DA REPERCUSSÃO GERAL. TEMA Nº 69 STF. LEI Nº 12.973/2014. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. SUSPENSÃO. TRÂNSITO EM JULGADO. MODULAÇÃO DE EFEITOS. DESNECESSIDADE.

Conforme estabelecido pelo STF, no Tema 69, "O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS" (Recurso Extraordinário com repercussão geral nº 574.706), haja vista

não consubstanciar receita. Assim sendo, o ICMS não deve compor a base de cálculo da COFINS e da contribuição ao PIS, quer se considere o faturamento (art. 195, inc. I, da CF - redação original) ou a receita (art. 195, I, "b" - redação dada pela EC nº 20/98), inclusive no período de vigência das Leis 10.637/02 e 10.833/03 (regime não cumulativo). As alterações produzidas pela Lei nº 12.973/2014 nas Leis nº 9.718/96, nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, não legitimam a incidência da COFINS e do PIS sobre o ICMS, porquanto a lei ordinária não pode alterar conceitos constitucionais (art. 110 do CTN) e, dessa forma, há de respeitar o conceito constitucional de receita, conforme assentou o STF ao julgar o precitado RE n.º 574.706. No cálculo dos valores recolhidos indevidamente, deverá ser considerada a integralidade do ICMS destacado nas notas fiscais de saída, independentemente da utilização de créditos para a redução do quantum a ser recolhido aos cofres públicos. A pendência de julgamento dos embargos de declaração opostos pela União não tem o condão de suspender a tramitação dos processos sobre o tema. Resta sedimentada a jurisprudência no STF no sentido de que, para a aplicação de decisão proferida em RE com repercussão geral, não é necessário se aguardar o trânsito em julgado ou eventual modulação de efeitos.

(TRF4, AC 5022778-70.2018.4.04.9999, SEGUNDA TURMA, Relator ANDREI PITTEN VELLOSO, juntado aos autos em 12/04/2019)

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS). INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO. DESCABIMENTO. 1. É indevida a inclusão dos valores referentes ao ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. 2. Caso não se especifique o valor a ser excluído da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, a prestação jurisdicional não será bastante para resolver a lide, haja vista que o Fisco não aceitará o direito do contribuinte em sua plenitude, ensejando a propositura de uma nova demanda judicial para cada processo já transitado em julgado.

2. Ao se apreciar tal aspecto, não se viola o princípio da congruência ou o princípio da não surpresa.

3. O ICMS a ser deduzido é aquele destacado nos documentos fiscais como imposto devido, e não o ICMS efetivamente recolhido, conforme entendimento que tem prevalecido neste Colegiado.

(TRF4, AC 5004618-71.2017.4.04.7108, SEGUNDA TURMA, Relator para Acórdão ANDREI PITTEN VELLOSO, juntado aos autos em 10/04/2019).

No mesmo sentido, já se manifestou o Tribunal Regional Federal da 3ª Região:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. ICMS A SER EXCLUÍDO. VALOR DESTACADO NA NOTA FISCAL DE SAÍDA. POSSIBILIDADE.

1. No julgamento do RE nº 574.706, o Supremo Tribunal Federal já sinalizou no sentido de que o valor do ICMS a ser excluído da base de cálculo das referidas contribuições é o incidente sobre as vendas efetuadas pelo contribuinte, ou seja, aquele destacado nas notas fiscais de saída.

2. Se o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS, o valor a ser abatido pelo contribuinte só pode ser aquele que representa a integralidade do tributo repassado ao erário estadual, ou seja, o

destacado na operação de saída, pois, de modo contrário, haveria simplesmente a postergação da incidência das aludidas contribuições sobre o tributo cobrado na operação anterior.

3. Precedentes desta Corte.

4. Embargos de declaração acolhidos, sem alteração do julgado.

(TRF 3ª Região, 3ª Turma, ApReeNec - APELAÇÃO / REEXAME NECESSÁRIO - 5000302-72.2017.4.03.6128, Rel. Desembargador Federal CECÍLIA MARIA PIEDRA MARCONDES, julgado em 04/04/2019, Intimação via sistema DATA: 05/04/2019)

Em relação ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), vê-se que algumas de suas turmas divergem da decisão do Supremo Tribunal Federal. A 2ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, por exemplo, manteve o ICMS na base do PIS e da COFINS no julgamento 10860.000632/2008-62, em que os conselheiros declararam ser impossível utilizar a tese do STF por ainda não ter trânsito em julgado, utilizando-se então precedentes do STJ.

A 1ª Turma da 2ª Câmara tem concluído de forma divergente. Ela utiliza a decisão do STF em repercussão geral e define a realização do cálculo pela Delegacia Regional de Julgamento (DRJ) sobre o montante do ICMS a ser retirado. Essa foi a posição da maioria da turma ao julgar o processo 13804.005429/2008-45.

Também a 2ª Turma da 3ª Câmara vem aplicando o entendimento mais recente exarado pelo STF, mas com a ressalva de cálculo apresentada na Solução de Consulta nº 13 de 2018. Ou seja, exclui o ICMS recolhido, em vez do que consta na nota fiscal, conforme processo 13839.001355/ 2007-90.

Assim, ao contribuinte ainda remanesce a possibilidade de acionar o Judiciário, mesmo nos casos de aplicação da decisão proferida pelo STF com repercussão geral, para ter garantido o direito de exclusão do ICMS constante na nota fiscal sobre o recolhimento do PIS e da COFINS, e não apenas o valor do ICMS recolhido.

### 3.7 SEGURANÇA JURÍDICA PARA INVESTIMENTOS ECONÔMICOS NO PAÍS

Embora o STF já tenha decidido que o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS, sem o trânsito em julgado da decisão do Recurso Extraordinário 574.706, inúmeras divergências permanecem nos Tribunais do

país, no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e no âmbito da Receita Federal, como visto anteriormente.

Para Canotilho, (2000, p. 264),

a segurança jurídica, elemento essencial ao Estado de Direito, se desenvolve em torno dos conceitos de estabilidade e previsibilidade. Quanto ao primeiro, no que diz respeito às decisões dos poderes públicos, uma vez realizadas “[...] não devem poder ser arbitrariamente modificadas, sendo apenas razoável a alteração das mesmas quando ocorram pressupostos materiais particularmente relevantes”. Quanto ao segundo, refere-se à “[...] exigência de certeza e calculabilidade, por parte dos cidadãos, em relação aos efeitos jurídicos dos atos normativos.

Na hipótese em exame, ainda se discute o montante do indébito tributário em favor dos contribuintes, pois, não se decidiu se o valor a ser excluído é o do ICMS destacado nas notas fiscais, conceito esse que alinha-se ao voto na Ministra Carmen Lucia, na ocasião do julgamento do RE 574.706, ou o valor apurado, a recolher pelos contribuintes, ou ainda, o ICMS efetivamente pago, conforme sugerido pela Receita Federal do Brasil na Solução de Consulta Interna COSIT nº 13. Neste sentido, empresas com saldo credor de ICMS ou detentoras de incentivos fiscais estaduais, não possuiriam direito ao indébito.

Se por um lado, a falta de julgamento dos embargos de declaração opostos no RE 574.706 preserve ao governo parcialmente a arrecadação das contribuições, por outro, como a decisão não pode ser considerada como definitiva ou com trânsito em julgado, surge uma insegurança jurídica que prejudica os investimentos.

Isso porque o investidor não sabe exatamente o quanto vai pagar de tributos, pois não tem uma base de cálculo definida. Por exemplo: um empresário no estado do Paraná, onde a alíquota do ICMS é, em 2019, de 18%, faz a venda de um produto no valor de R\$ 100,00. Desconsiderando qualquer outro gasto que o empresário venha a ter, exceto o ICMS, PIS e COFINS, dentro dos 100 reais que ingressaram provisoriamente no patrimônio, 18 reais são remetidos ao ICMS, para arrecadação primária do Fisco, restando 82 reais de crédito. Esse empresário deverá recolher o valor referente ao PIS e COFINS (alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente), porém, ao fazer o cálculo das contribuições, o valor definido como base de cálculo não é 82 reais, que é o valor que ingressou efetivamente ao patrimônio do empresário, mas sim sobre 100 reais. Desse

modo, resultaria em um recolhimento de R\$ 1,65 para o PIS e de R\$ 7,60 para a COFINS, ao invés de R\$ 1,35 e R\$ 6,23, respectivamente, valor considerando a base de cálculo de R\$ 82,00.

Já decorridos dois anos desde a oposição dos Embargos de Declaração tem-se ultrapassado tempo mais do que suficiente para seu julgamento. A demora, neste caso, só dá aporte para os que apelam à insegurança jurídica como um dos fatores do custo Brasil.

#### 4. CONCLUSÃO

O presente trabalho teve como finalidade a análise da constitucionalidade ou não da inclusão do valor relativo ao ICMS na base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS, a partir da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário 574.706 de repercussão geral, reconhecida, face à exigência da Fazenda Pública de exação dessas contribuições sobre o imposto.

Buscou-se a investigação do tema sob conceitos de doutrina e jurisprudência pátria. Viu-se que a discussão sobre a legitimidade da aludida cobrança é de longa data, tendo o Superior Tribunal de Justiça (STJ) publicado a Súmula 68 no ano de 1992, que autorizava a inclusão do valor do ICMS na base do PIS.

No STF, RE 240.785 tramitou desde o ano de 1998, com o julgamento, concluído em outubro de 2014, quando se instaurou precedente inédito, de que não se incluiria na base de cálculo da contribuição federal o valor relativo ao ICMS. Depois desse Recurso Extraordinário, muitas outras discussões entraram em pauta, até o julgamento do RE 574.706, que também decidiu pela inconstitucionalidade.

O PIS e a COFINS, se revelaram, ao longo de sua história, como um grande mecanismo de arrecadação para financiamento da União Federal. Por não ter que partilhar a arrecadação dessas contribuições com os demais entes da federação, essas contribuições se tornem alvos de recorrentes alterações legislativas em busca da sua majoração, e como consequência, tornam-se alvos de embates judiciais, como o que se apresentou nesse estudo.

A decisão do Supremo Tribunal Federal quanto aos conceitos de faturamento e receita – base de cálculo do PIS e da COFINS – é essencial para se comprovar que a parcela do ICMS em nenhum momento deveria ser incluída na base das referidas contribuições, visto que viola diversos artigos da Constituição Federal de 1988. Atribuir o valor do ICMS ao conceito de faturamento ou receita é violar a realidade econômica do empresariado brasileiro, e ainda fere conceitos relativos aos campos do direito, haja vista, que se trata de uma receita pertencente ao Fisco, que apenas transita pelos caixas

da empresa, durante o período em que há o recebimento do valor do produto até o momento da apuração do imposto Estadual.

Esse valor destina-se aos cofres do Estado, a partir da negociação efetivada pelo contribuinte, dando, para sua remessa ao destino, a apuração do montante total devido, o que possibilita afirmar que a empresa não fatura o valor do ICMS, quem realmente o faz é o Estado. Salienta-se, ainda, que os impactos da exação no modelo requerido pelo Fisco são bastante negativos aos contribuintes, visto que apuram e, por decorrência, recolhem tributos Federais sobre imposto Estadual, ocorrência nítida de bitributação, que afronta os princípios constitucionais da equidade e da isonomia tributárias.

Portanto, em análise ao Recurso Extraordinário 574.706, pode-se concluir que, não sendo o ICMS receita das empresas, mas sim do Estado, não pode integrar a base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS, considerando-se inconstitucional a legislação que cita a inclusão desse valor, tendo em vista, ainda, que a validade de tal norma significaria ceder ao legislador infraconstitucional poderes para modificar disposições constitucionais, como que foi proporcionado pela Lei nº 12.973/2014.

E nessa discussão cabe citar a Solução de Consulta da Receita Federal Cosit nº 13/2018, qual busca restringir a conquista da decisão do STF, concluindo, de forma equivocada, que a Suprema Corte teria decidido que o ICMS a ser excluído é o ICMS a recolher e não o valor destacado nas notas fiscais, entendimento esse que apresenta-se claro no recurso. Ao que parece, esse entendimento da Receita Federal tem como objetivo a redução dos créditos de PIS e COFINS a restituir aos contribuintes.

Entende-se que seja de grande importância a continuidade de estudos desse tema, tendo em vista uma análise da melhor forma de gerenciar a situação posterior à decisão. Isso porque a definição de faturamento ainda é algo polêmico no Judiciário, bem como no âmbito da Receita Federal, tal como se verificou da COSIT nº 13/18, o que representa, muitas vezes, oneração indevida do contribuinte, além dos impactos que a decisão proferida irá causar, havendo, ou não, modulação dos efeitos.

A decretação de inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS causará considerável redução na arrecadação da União, podendo ocasionar a desestabilização das receitas públicas, motivando

impactos negativos na sociedade. Além disso, os Tribunais passariam a decidir pela exclusão de toda espécie tributária ou desconto da base de cálculo, não só das referidas contribuições sociais, mas de qualquer tipo de tributo, cuja ocorrência demonstrou-se no corpo deste trabalho, o que pode ocasionar um caos total, afetando os Poderes Judiciário, Legislativo e Executivo.

Não obstante, a sanção dessa conduta inconstitucional pela Suprema Corte brasileira tende a fortalecer a confiança dos contribuintes no Poder Judiciário nacional, o que é indispensável para a conservação do pacto federativo como um todo e da segurança jurídica, colaborando assim para a atração de maiores investimentos econômicos no país.

## REFERÊNCIAS

ABBOUD, G. **Modulação de efeitos da decisão de inconstitucionalidade no direito tributário e a vedação de enriquecimento ilícito pelo estado**. Revista de Direito Privado. Vol. 51/2012, p. 73 – 85. Jul./Set. 2012.

ALEXANDRE, R. **Direito tributário esquematizado**. 5ª ed. São Paulo: Método, 2011.

ANDRADE, L. A. **Receita Federal subverte a lógica do julgamento do Supremo ao delimitar a forma de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins**. Migalhas, 1 fev 2019. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI295481,21048-receita+Federal+subverte+a+lógica+do+julgamento+do+Supremo+ao>>. Acesso: 03 abr 2019.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 05 de outubro de 1988. Organização do texto: editoria jurídica da Editora Manole. São Paulo: Manole, 2004. 1924 p.

Código Tributário Nacional (1966). **Código Tributário Nacional**: promulgado em 25 de outubro de 1966. Organização do texto: editoria jurídica da Editora Manole. São Paulo: Manole, 2004. 1924 p.

BARREIRINHAS, R. S. **Manual de direito tributário**. 2ª ed. São Paulo: Método, 2009.

CAMPOS, G. de A. **Do ICMS a ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS - destacado ou recolhido**. Conteúdo Jurídico, Brasília-DF: 29 abr. 2019. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.591889>>. Acesso em: 28 mai 2019.

CANOTILHO, J. J. G. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2000, p. 264.

CARRAZZA, R. A. **ICMS**. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 666-667.

CARVALHO, C. ROSA, O. G. da. **A modulação de efeitos nas decisões de inconstitucionalidade tributária e o “risco moral”**. Revista dos Tribunais. Vol. 980/2017, p. 69 – 78. Jun. 2017.

CARVALHO, P. de B. **Curso de direito tributário**. 9ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 1997, pág. 139

FABRETTI, L. C. **Código Tributário Nacional Comentado**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

FABRETTI, L. C. **Contabilidade Tributária**. 11ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 29 de dezembro de 2003.

Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 30 de dezembro de 2002.

Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (Lei Kandir) - **Diário Oficial da União**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)>. Acesso: 10 mai 2019.

Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm)>. Acesso: 15 mai 2019.

Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011. Institui o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra). **Diário Oficial da União**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ato2011-2014/2011/lei/l12546.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2011-2014/2011/lei/l12546.htm)>. Acesso: 22 mai 2019.

MACHADO, H. de B. **Curso de direito tributário**. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MELLO, C. A. B. **Curso de direito administrativo**. 12ª ed. São Paulo: Malheiros editores, 2000, p. 748.

MELLO, C. A. B. **Curso de direito administrativo**. 20ª ed. São Paulo: Malheiros editores, 2005, p. 902/903.

MASCITTO, A. **As questões pendentes após a definição de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS**. Revista dos Tribunais. Vol. 992/2018, p. 219 – 239. Jun. 2018.

PISCITELLI, T. **Contingências e impacto orçamentário no caso da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS: argumentos consequencialistas e modulação de efeitos em matéria tributária**. Revista dos Tribunais. Vol. 980/2017, p. 35 – 48. Jun. 2017.

PISCITELLI, T.; VASCONCELOS, B. F. M.; MATTHIESEN, M. R. D. **ICMS na base do PIS/COFINS e a modulação de efeitos da decisão do STF: o risco fiscal e a reconstrução de um argumento**. Revista de Direito Tributário Contemporâneo. Vol. 9/2017, p. 17 – 48. Nov./Dez. 2017.

Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta Interna COSIT Nº 13, de 18 de outubro de 2018. Publicada em 23 out 2018. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=95936>>. Acesso: 25 mai 2019.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1999

SABBAG, E. **Manual de Direito Tributário**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SABBAG, E. **Manual de direito tributário**. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

SANTOS, W. **Teses que ganharam força com o julgamento da exclusão do ICMS da base do PIS/Cofins**. Publicado em 26 set 2017, Disponível em: <<https://www.contabeis.com.br/noticias/35566/teses-que-ganharam-forca-com-o-julgamento-da-exclusao-do-icms-da-base-do-pis-cofins/>>. Acesso em 21 mai 2019.

SEHN, S. **Exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS-COFINS**. Revista dos Tribunais. Vol. 992/2018, p. 195 – 218. Jun. 2018.

SILVA, J. A. da, **Curso de direito constitucional positivo**. 22ª ed. São Paulo, editora Malheiros, 2003.

SILVA, M. B. de; GRIGOLO, T. M. **Metodologia para iniciação científica à prática da pesquisa e da extensão II**. Caderno Pedagógico. Florianópolis: Udesc, 2002.

SOUZA, H. C. de.; CUENTAS, G. L. **O resultado do julgamento do RE n. 574.706 - a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS**. Publicado em 2017. Disponível em: <[http://www.deciso.es.com.br/v29/index.php?fuseaction=home.mostra\\_artigos\\_boletins&id\\_conteudo=349203#ixzz5oZD3BqHA](http://www.deciso.es.com.br/v29/index.php?fuseaction=home.mostra_artigos_boletins&id_conteudo=349203#ixzz5oZD3BqHA)>. Acesso em 28 mai 2019.

Supremo Tribunal Federal, Coordenadoria de Análise de Jurisprudência 1 DJe nº 246. Recurso Extraordinário 240.785 Minas Gerais. Divulgação 15 dez 2014. Publicação 16 dez 2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630123>>. Acesso: 22 mai 2019.

Supremo Tribunal Federal, Inteiro Teor do Acórdão, Recurso Extraordinário 574.706 Paraná. Divulgado: 15 mar 2017. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/diarioJustica/listarDiarioJustica.asp?tipoPesquisaDJ=AP&classe=RE&numero=574706>>. Acesso: 22 mai 2019.

TRIBUTÁRIO, G. **Receita Pública Nota Polêmica sobre Exclusão do ICMS na Base de Cálculo do PIS e COFINS**. 2018. Disponível em: <<https://guiatributario.net/2018/11/07/receita-publica-nota-polemica-sobre-exclusao-do-icms-na-base-de-calculo-do-pis-e-cofins/>>. Acesso em: 03 abr 2019.

VELLOSO, A. P.; PAULSEN, L. **Contribuições - teoria geral - contribuições em espécie**. Porto Alegre: Livraria Do Advogado, 2013 (Edição Digital).

ZANOTELLI, M. **Pis e Cofins Cumulativos e Não-Cumulativos em uma Empresa tributada pelo Lucro Real**. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina) Florianópolis, 2005.