



**FACULDADE DE INHUMAS  
CENTRO DE EDUCAÇÃO SUPERIOR DE INHUMAS  
CURSO DE DIREITO**

**THIAGO HENRIQUE VIEIRA DE SOUZA**

**A CONTROVÉRSIA SOBRE A EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO  
DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E À COFINS**

**INHUMAS-GO**

**2021**

**THIAGO HENRIQUE VIEIRA DE SOUZA**

**A CONTROVÉRSIA SOBRE A EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO  
DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E À COFINS**

Monografia apresentada ao Curso de Direito, da Faculdade de Inhumas (FACMAIS) como requisito para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

**Professor (a) orientador (a):** Cauê Ramos Andrade.

**INHUMAS – GO**

**2021**

**THIAGO HENRIQUE VIEIRA DE SOUZA**

**A CONTROVÉRSIA EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DAS  
CONTRIBUIÇÕES AO PIS E À COFINS**

**AValiação DE DESEMPENHO DO(S) ALUNO(S)**

Monografia apresentada ao Curso de Direito, da Faculdade de Inhumas (FACMAIS)  
como requisito para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

Inhumas, 18 de maio de 2021.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Cauê Ramos Andrade – FacMais  
(Orientador(a) e Presidente)

---

Prof. Wendell Pereira Gonzaga – FacMais  
(Membro)

**Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)**  
**BIBLIOTECA FACMAIS**

**S729c**

SOUZA, Thiago Henrique Vieira de  
A CONTROVÉRSIA EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE  
CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E À COFINS/ Thiago Henrique  
Vieira de Souza. – Inhumas: FacMais, 2021.  
69 f.: il.

Orientador: Cauê Ramos Andrade.

Monografia (Graduação em Direito) - Centro de Educação Superior de  
Inhumas - FacMais, 2021.  
Inclui bibliografia.

1. Direito Tributário, 2. ICMS, 3. PIS E COFINS, 4. não-cumulatividade,  
4. base de cálculo, 5. modulação temporal. I. Título.

**CDU: 34**

A Deus, meu patrono absoluto.

A minha amada e eterna esposa, Sabrina.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço primeiro, sempre primeiro a Deus, por ter me mantido na trilha certa durante estes cinco anos de graduação, que não foram nada fáceis, só por ele eu consegui chegar até aqui, pois por diversas vezes a ideia de desistir vinha na minha cabeça, toda honra e glória são para ele, o meu senhor.

A minha amada e eterna esposa Sabrina, que neste período que me fiz ausente de nossa casa, cuidou tão bem de nossos amados filhos ainda tão pequenos, Bernardo e Valentina, por ter segurado a barra em tudo, não foram dias fáceis, sua sabedoria e fé manteve nossa família de pé, a ela um agradecimento mais que especial, com todo meu amor e carinho.

Sou grato aos meus pais por sempre me incentivarem e acreditarem que eu seria capaz de superar os obstáculos que a vida me apresentou.

Gratidão pelas palavras de incentivo, que me fizeram iniciar este curso, do meu amigo Dr. José Maria, o qual sempre me apoiou nos estudos, e contribuiu grandiosamente para a minha vida, és fonte inspiradora de profissional.

Sou grato ao meu amigo Josimar o qual juntos caminhamos neste curso, um período de muito aprendizado para as nossas vidas, na estrada literalmente, caímos, levantamo-nos, lutamos, e seguimos juntos, meu muito obrigado, você é uma referência para mim.

Agradeço a todos os meus colegas do curso pelas trocas de ideias, experiências e ajuda mútuas, momentos inesquecíveis, juntos conseguimos avançar e ultrapassar mais uma jornada de nossas vidas, em especial aos amigos Pollyane, Daniela, Suzane, Tales, Rodrigo e Talysson, aqui fiz sinceras amizades que levarei para o resto da minha vida.

Gratidão pela participação de todos os professores que contribuíram comigo nestes anos, cuja dedicação e atenção foram essenciais para que o ciclo se cumprisse, em especial aos professores Maria Marciária, Marcela Iossi, Camila, Rodrigo e Elisabeth Maria, que são para mim fonte de inspiração em excelência.

Ao meu ilustre orientador professor Cauê que apesar da intensa rotina de sua vida acadêmica aceitou me orientar nesta monografia. As suas valiosas indicações, e seu companheirismo fizeram toda a diferença.

“Só tem o direito de criticar aquele que pretende ajudar.” Abraham Lincoln.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

<b>ADCT</b>	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
<b>COFINS</b>	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
<b>CF</b>	Constituição Federal
<b>FINSOCIAL</b>	Fundo de Investimento Social
<b>ICMS</b>	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
<b>LC</b>	Lei Complementar
<b>MP</b>	Medida Provisória
<b>PASEP</b>	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
<b>PIS</b>	Programa de Integração Social
<b>RE</b>	Recurso Extraordinário
<b>REsp</b>	Recurso Especial
<b>STJ</b>	Superior Tribunal de Justiça
<b>STF</b>	Supremo Tribunal Federal
<b>TST</b>	Tribunal Superior do Trabalho
<b>CONFAZ</b>	Conselho Nacional de Política Fazendária



## RESUMO

O presente trabalho versará sobre aquela que está sendo considerada a maior controvérsia tributária já julgada pela nossa corte suprema até a presente data, trata-se da exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições sociais do PIS e da COFINS, matéria do Recurso Especial 1.144.4469/PR, e do acórdão do Recurso Extraordinário 574.706/PR (Tema 69), os quais foram bem explorados, com muito esmero. O objetivo principal se permeia na análise de pontos que sobrestou margem para interpretações, estes de extrema relevância, como qual deva ser o correto valor a ser levado em conta na exclusão da base de cálculo destas duas contribuições, e a partir de quando os efeitos desta grandiosa decisão, deva começar a ser praticados. Com efeito, embora a tese de repercussão geral, firmada pelo STF tenha sido objetiva, as consequências e, principalmente, às condições de operacionalização, dessa vitória por parte dos contribuintes, ainda continua sendo matéria de embates no âmbito jurídico. Destaca-se que mediante este cenário, Fazenda Nacional interpôs em face do acórdão, Embargos de Declaração, e ainda a Receita Federal do Brasil, exarou a Solução de Consulta Interna de nº 13, com o objetivo de orientação, sob o seu prisma e certo, os quais destacamos pontos principais, que contribuíram no objetivo do trabalho. Nesse ínterim, de um grande julgado que representa firmamento de entendimento sobre jurisprudência tributária, procuraremos identificar, sempre com respaldo no texto constitucional, qual o devido valor do ICMS a ser excluído na base de cálculo das duas contribuições, e ainda a partir de quando os efeitos devam começar a surtir seus efeitos.

**Palavras-chave:** Direito Tributário, ICMS, PIS E COFINS, não-cumulatividade, base de cálculo, modulação temporal.

## ABSTRACT

The present work will deal with what is being considered the biggest tax controversy ever judged by our supreme court to date, it is the exclusion of ICMS from the calculation base of social contributions of PIS and COFINS, subject of Special Appeal 1.144 .4469 / PR, and the judgment of Extraordinary Appeal 574.706 / PR (Theme 69), which were well explored, with great care. The main objective is permeated in the analysis of points that left room for interpretations, which are extremely relevant, such as what should be the correct value to be taken into account when excluding the basis for calculating these two contributions, and from when the effects of this grandiose decision, must begin to be practiced. In fact, although the thesis of general repercussion, signed by the STF was objective, the consequences and, mainly, to the operational conditions, of this victory on the part of the taxpayers, still remains the subject of conflicts in the legal scope. It is noteworthy that, under this scenario, the National Treasury filed, in the face of the ruling, Declaration Embargos, and also the Federal Revenue of Brazil, issued the Internal Consultation Solution No. 13, with the objective of guidance, under its prism and certain , which we highlight main points, which contributed to the objective of the work. In the meantime, of a great judgment that represents a firmament of understanding on tax jurisprudence, we will try to identify, always with support in the constitutional text, which is the due value of the ICMS to be excluded in the calculation basis of the two contributions, and even when effects should start to have their effects.

**Keywords:** Tax Law, ICMS, PIS AND COFINS, non-cumulative, calculation basis, temporal modulation.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b>	<b>11</b>
<b>1 O PODER DE TRIBUTAR NA CF/88 E A CONTROVÉRSIA SOBRE A BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS</b>	<b>13</b>
1.1 Noções Gerais sobre a Tributação e os seus Limites: O Estado e o Poder de Tributar na CF/88	13
1.2 ICMS, PIS E COFINS no Sistema Tributário Nacional	14
1.2.1 Conceito de Tributo	14
1.2.2 Conceito de Imposto	16
1.2.2.1 Características do ICMS	17
1.2.3 Conceito de Contribuições Sociais	20
1.2.3.1 Características do PIS e da COFINS	22
1.3 A Controvérsia inclusão do ICMS na Base de Cálculo das Contribuições Sociais do PIS e da COFINS	<b>28</b>
<b>2 A CONTROVÉRSIA SOBRE A BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS NOS TRIBUNAIS SUPERIORES</b>	<b>32</b>
2.1 O papel das Cortes Superiores e os Recursos Excepcionais	32
2.2 A Atuação do STJ no Recurso Especial nº 1.144.469/PR	37
2.3 A Atuação do STF no Recurso Extraordinário nº 574.706/PR	43
<b>3 CONTROVÉRSIAS SUSCITADAS NO ACÓRDÃO 574.706/PR</b>	<b>52</b>
3.1 Do Valor do ICMS a ser excluído: Destacado x Recolhido	53
3.2 Da Modulação Temporal dos Efeitos	57
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b>	<b>62</b>
<b>REFERÊNCIAS</b>	<b>64</b>

## INTRODUÇÃO

Atualmente podemos observar uma maior judicialização de questões tributárias, por parte dos contribuintes em face de todos os entes federativos, esse fenômeno se explica devido ao Brasil, possuir uma das mais complexas legislações pertinentes, e somado a isso uma das maiores cargas tributárias do mundo.

Neste contexto, o judiciário brasileiro se deparou com aquela que vem sendo considerada, pela mídia, pelos tributaristas, pela classe empresarial, como uma das maiores controvérsias tributárias, talvez a maior até aqui, já julgada pelas nossas cortes superiores: A exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições sociais do PIS e da COFINS, vem gerando a décadas polêmicas e inúmeros debates, por vez se arrastando no tempo, os contribuintes ficaram à mercê de imposições normativas por parte da União.

No entanto, o Supremo Tribunal Federal no ano de 2017, julgou o RE 574.706/PR, firmando a tese nº 69 de repercussão geral, porém a pacificação do entendimento favorável sobre a exclusão do ICMS, o que representou uma enorme vitória aos contribuintes, abriu as portas para outros debates dentro do mesmo julgamento. O questionamento em pontos da matéria se apresentou sob as alegações de contradição, erro material, omissão, e obscuridade, no texto do acórdão.

Nesse ínterim, o problema que direcionou a presente pesquisa foi: na esteira da legislação tributária brasileira, e seus enormes detalhes, e ainda diante da decisão tomada pelos ilustres ministros no julgamento do RE 574.706/PR, qual é o valor correto do ICMS a ser aplicado na exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS, e ainda a partir de que momento os efeitos desta decisão deva começar a imperar como jurisprudência da questão.

No primeiro capítulo, será trazido uma contextualização das normas constitucionais que regem os tributos: PIS, COFINS, e ICMS, e mediante revisão bibliográfica, serão esmiuçados os principais aspectos de cada um. Destaque importante para a previsão constitucional destas contribuições sociais, e do regime de tributação da não cumulatividade previsto para o ICMS.

Feito, no segundo capítulo, será abordado as principais características de nossas cortes superiores, aspectos do controle de constitucionalidade e seus procedimentos normativos ligados a julgamentos dos recursos, para assim

chegarmos a análise de dois julgamentos de extrema importância no contexto do trabalho, trata-se do: Recurso Especial nº 1.144.4469/PR de competência do Superior Tribunal de Justiça, e do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR via Supremo Tribunal Federal.

No terceiro capítulo, irá se aprofundar nas discussões ainda em aberto e as principais repercussões da tese firmada. Nesta toada, será abordada as minúcias pendentes, suscitadas do acórdão, que deu origem aos embargos declaratórios opostos pela Fazenda Nacional em face do mesmo, sobre a possibilidade de modulação temporal dos efeitos do acórdão, mas também principalmente acerca do método aplicável para se identificar o valor correto do ICMS a ser excluído, aqui será demonstrado as duas correntes: ICMS a recolher x ICMS destacado nas notas fiscais de saída.

Por último, serão feitas considerações finais acerca do trabalho, neste momento será analisada a concepção dos objetivos estipulados, dissertando-se acerca das conclusões extraídas do texto constitucional, das análises jurisprudências, legais e doutrinárias realizadas em momentos anteriores. Nesse sentido, será realizado o entendimento sobre a definição do conceito constitucional de qual é o valor correto do ICMS a ser excluído da base de cálculo das contribuições sociais, PIS e COFINS, e ainda lançada as possibilidades da modulação temporal no RE 574.706/PR, a qual terá, com grandíssimos impactos jurídicos-econômicos.

## 1 O PODER DE TRIBUTAR NA CF/88 E A CONTROVÉRSIA SOBRE A BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS

### 1.1 Noções Gerais sobre a Tributação e os seus Limites: O Estado e o Poder de Tributar na CF/88

O Estado tem a sociedade, para servir ela e servir-se dela. Em sua busca incessante para obtenção de meios financeiros, com o objetivo de gerir toda a sua estrutura, ao longo dos tempos, este socorreu-se por vezes de fins não muitos democráticos. Em sua obra, Paulsen trouxe que:

Os problemas relacionados à tributação, desde cedo, despertaram a necessidade de compatibilização da arrecadação com o respeito à liberdade e ao patrimônio dos contribuintes. Por envolver imposição, poder, autoridade, a tributação deu ensejo a muitos excessos e arbitrariedades ao longo da história. Muitas vezes foi sentida como simples confisco. Não raramente, a cobrança de tributos envolveu violência, constrangimentos, restrição a direitos (PAULSEN, 2019, p. 21-22).

A tributação é inerente ao estado, pois é por meio dela que o estado obtém os recursos financeiros para subsidiar as necessidades básicas da população, e ainda retira também fonte para manter todas as suas engrenagens funcionando. Com um conceito atual e didático, o Professor Eduardo Sabbag esclarece que:

As limitações ao poder de tributar são, em última análise, qualquer restrição imposta pela CF às entidades dotadas de tal poder, no interesse da comunidade, do cidadão ou, até mesmo, no interesse do relacionamento entre as próprias entidades impositoras (SABBAG, 2012, p. 01).

No Brasil não foi diferente do resto do mundo, passamos por várias situações decorrentes do Estado em função dos tributos, até chegarmos no ano de 1988, onde em sentido lato, podemos dizer que a Constituição Federal Brasileira, concedeu aptidão aos entes federativos de legislar sobre tributo, seguindo uma série de normas, como competências, limites, entre outros. As limitações ao poder de tributar visam preservar valores fundamentais para o cidadão contribuinte, o papel das garantias outorgadas ao contribuinte e das imunidades tributárias normalmente diz respeito à preservação da segurança, da justiça, da liberdade e da forma federativa de Estado (PAULSEN, 2019, p. 136).

No texto constitucional brasileiro, encontramos os artigos 145 a 162, que definem com riqueza de critérios, as competências tributárias da União, dos estados do Distrito Federal, dos municípios interligados entre si, com os artigos 21 a 32, que instituem as responsabilidades de cada ente, estabelecendo assim o Federalismo Fiscal. Dentro deste contexto, temos ainda, os Princípios Constitucionais Tributários, que são os elementos de estruturação, os suportes para que se haja uma coesão de normas, na busca de um alinhamento entre as leis.

Superada a delimitação acerca das especificidades do Poder de Tributar determinado na Constituição Federal, passaremos a analisar as características gerais do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, e das Contribuições Sociais, especificamente do PIS e da COFINS.

## 1.2 ICMS, PIS E COFINS no Sistema Tributário Nacional

### 1.2.1 Conceito de Tributo

A arrecadação de tributos figura como maior parte das receitas que o Estado possui, na obtenção de recursos para o custeamento geral de suas obrigações. Uma vez que recebeu de forma outorgada esta competência, que se perpassa dentre outro princípio, o da limitação ao poder de tributar, e obedecendo o texto constitucional, o Estado deverá promover ações específicas em prol do interesse público, mesmo que seja efetuada por outros entes de sua administração.

O Código Tributário Nacional traz a definição de tributo, como sendo “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” (art. 3º CTN, BRASIL, 1966).

A norma, ainda define tributo, como sendo prestação exigida em dinheiro, em seu artigo 162 CTN:

Art. 162. O pagamento é efetuado:

I – Em moeda corrente, cheque ou vale postal;

II – Nos casos previstos em lei, em estampilha, em papel selado, ou por processo mecânico (BRASIL, 1966, s/p).

Diante disso, o pagamento dos tributos ao Estado, não é uma faculdade, não decorre de vontade, e sim uma obrigação do contribuinte, quando este provoca um fato gerador, pois a capacidade passiva não faz relação com a capacidade civil da pessoa física, muito menos da pessoa jurídica de estar ou não devidamente registrada nos órgãos competentes, como traz o art. 126 CTN.

Uma vez que os tributos só podem ser instituídos por lei, temos aqui um requisito de validade, e a sua compulsoriedade traz um requisito de existência. O caráter compulsório do tributo, aliás, resta evidente na medida em que a Constituição coloca a lei, que a todos obriga, como fonte de obrigação tributária (PAULSEN, 2019, p. 45).

Embora o art. 5º do Código Tributário Nacional, traga apenas três espécies tributárias: os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria, adotando assim a teoria tripartida. O ordenamento tributário nacional, adotou a teoria penta partida, onde os tributos são divididos em cinco categorias: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais; abarcando estas duas últimas espécies tributárias mediante definição advinda nos artigos 148, 149 e 149-4 da Constituição Federal.

Em todas estas normas definidoras, faz jus à base de cálculo, alíquotas, datas de recolhimento, prescrição e decadência, como também os percentuais de destinação dos valores para as devidas aplicações, com isto existe um razoável engessamento da vinculação do dinheiro público, numa tentativa de coibir desvios, e atingir o fim específico.

Vale destacar que a premissa de tributo não faz relação com a ideia de punir, de multar, mas sim de arrecadar, as diversas espécies tributárias não possuem nenhuma correlação com os atos ilícitos que venham a ser praticados pelos contribuintes, nessa direção podemos definir que tributo não constitui sanção de ato ilícito.

A norma determina que não é possível que tenhamos alíquotas, base de cálculo, maiores advindas de fatos geradores com ilicitude, exemplo: contribuinte mantém sob sua guarda, e efetua vendas de mercadorias sem as devidas emissões das notas fiscais, o tributo sobre esta operação deverá obedecer a uma só norma, a mesma em todas as ocorrências. Nesse norte, dizemos que:



São inconfundíveis o tributo e a penalidade. Aquela deriva da incidência do poder tributário sobre a propriedade privada. A penalidade pecuniária resulta do poder penal do Estado e tem por objetivo resguardar a validade da ordem jurídica. O próprio art. 3º do CTN, ao se definir tributo, exclui do seu conceito a prestação que constitua sanção por ato ilícito. Logo, o art. 3º estaria em aparente conflito com o art. 113, §1º (TORRES, 2005, p. 236).

Cabe, porém, ressaltar que o tributo é um ato vinculativo ao administrador público, como traz o art. 3º do CTN, a cobrança deve ser feita mediante atividade administrativa plenamente vinculada. E ainda a definição do art. 119 do CTN como sendo únicos sujeitos ativos de obrigação tributária, às pessoas jurídicas de direito público. Ocorrido o fato gerador da obrigação tributária, a autoridade administrativa tem o dever de apurá-lo, de constituir crédito tributário, através de lançamento, e de exigir o cumprimento da obrigação pelo contribuinte (PAULSEN, 2019, p. 47). Pois este não pode decidir se vai cobrar ou não, e algo vinculado a ele e assim obrigado a fazê-lo.

### 1.2.2 Conceito de Imposto

O conceito de imposto é apresentado por Paulsen (2019, p. 55):

Os impostos são tributos que incidem necessariamente sobre revelações de riqueza do contribuinte. Nesse sentido, são as normas de competência dos art. 153, 155 e 156, que indicam bases econômicas relacionadas exclusivamente aos contribuintes, como a aquisição de renda, a circulação de mercadorias, a propriedade predial e territorial urbana. Os fatos geradores de impostos, portanto, serão situações relacionadas ao contribuinte, e não ao Estado, ou seja, fatos geradores não vinculados a qualquer atividade do Estado, conforme está expressamente previsto no art. 16 do CTN: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Portanto, a definição dos valores, a título de impostos, faz ligação direta a riqueza qual o contribuinte estiver trabalhando, como por exemplo, na circulação de mercadorias, o valor da operação, incidindo assim uma porcentagem para obtenção do montante a ser recolhido. Vale ressaltar a não veiculação de uma contrapartida por parte do governo, ou seja, os valores recolhidos não são vinculados a algo que o governo ofereça em troca.

Uma das características principais do imposto enquanto tributo, se refere a um mandamento constitucional, trazido por alguns autores como o “Princípio da não afetação”, que rege na sua essencialidade, onde o resultado de suas arrecadações

não pode ser direcionado à específicos órgãos, fundos, despesas entre outros, previsão que está no artigo 167, IV, da CF/88, lembrando que salvo algumas exceções descritas no próprio texto.

Vale destacar que o principal objetivo desse tributo é manter a máquina estatal funcionando, e abastecer os cofres públicos para que toda cadeia continue trabalhando, cobrindo suas despesas e pagando seus funcionários. Uma porcentagem considerável financia os gastos como saúde e educação. Os impostos se subdividem-se em federais, estaduais e municipais, onde cada ente tem a discricionariedade para legislar sobre o tema dentro de sua jurisdição.

#### 1.2.2.1 Características do ICMS

O imposto sobre circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), cuida-se do tributo de maior arrecadação no Brasil. É um imposto de competência dos Estados e Distrito Federal, trazido ao ordenamento jurídico por meio da edição da Emenda Constitucional n° 18/65, disposto na Constituição Federal de 1988, no artigo 155, II. O referido tributo é regulamentado pela Lei Complementar 87/1996, denominada Lei Kandir.

A respeito da evolução histórica deste imposto, ensina Carneiro (2019, p. 228) que:

Este imposto surgiu com a Emenda n. 18/65 à Constituição de 1946, com a denominação ICM, substituindo o imposto sobre vendas e consignações dos Estados (IVC), criado pela Constituição de 1934, é considerado o embrião do ICMS. Podemos dizer que o ICMS nasceu da “fusão” de seis impostos, a saber: a) sobre circulação de mercadorias; b) sobre minerais; c) sobre combustíveis líquidos e gasosos; d) sobre energia elétrica; e) sobre transportes; e f) sobre comunicações.

Atualmente, ainda existe o CONFAZ, com papel importantíssimo, em relação a este imposto, trata-se de um colegiado formado pelos Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal, cujas reuniões são sempre presididas pelo Ministro de Estado da Fazenda, com o fito principal em geral, de celebrar convênios para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais e financeiros.

O ICMS participa, como imposto, no grupo do Regime não Cumulativo, indireto, sendo-lhe uma característica intrínseca, e também conta com a possibilidade do Regime de Substituição Tributária, tudo disposto, conforme artigo 155, § 2º, incisos I e II da Constituição Federal. Sobre como se processa a não cumulatividade do ICMS, temos:

O contribuinte, ao comprar uma mercadoria para o comércio ou para o emprego como matéria-prima na industrialização, aproveita o crédito do imposto destacado na respectiva nota fiscal, representando o valor relativo à incidência nesta operação, que presumidamente será também o valor pago. Quando da venda desta mercadoria ou do produto resultante da industrialização, calculará o imposto mediante a aplicação da alíquota sobre o preço da venda (valor da operação = base de cálculo), que é o imposto debitado. O montante a recolher é a diferença entre o crédito decorrente da compra da mercadoria e o imposto debitado pela sua venda (KOCK, 2017, p. 317- 318 Apud SILVEIRA, 2019, p. 35).

Ou seja, na sua forma de cálculo, a pessoa jurídica somente recolherá o valor deste que for agregado às mercadorias e ou serviços, pois compensa-se “o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado”, objetivamente, paga-se o débito das saídas menos o crédito das entradas, como bem trouxe, Hollauer, (2018, p. 41):

Não-cumulatividade do imposto. O ICMS, por determinação constitucional, é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. É assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento.

Importante ressaltar que o ICMS cobrado mediante a sistemática da substituição tributária, trata-se de um mecanismo de arrecadação que busca impedir os efeitos da sonegação fiscal, e ainda antecipar receitas para o estado, pois a cobrança é efetuada na fonte produtora (indústrias).

O ICMS tem definido como momento de seu fato gerador, a efetiva saída da mercadoria rumo a seu destinatário, ou do início da prestação de serviço, as quais se submetem a este imposto; ressalta-se que não é determinante, para fins de

especificação da obrigação tributária principal, a concreta entrega das mercadorias e ou serviços ao destinatário certo. Damiano (2019, p. 36):

Este imposto incide sobre o consumo, no entanto a mera circulação de mercadorias não origina a exigibilidade de seu pagamento, sendo necessário o repasse da mercadoria de um ponto da cadeia econômica para ensejar a tributação, não originando a obrigação tributária a simples circulação da mercadoria (CARAZZA, *apud* DAMIÃO, 2019, p. 36).

Sua base de cálculo deve representar a quantificação compreendida na operação mercantil, e na prestação de serviços de transporte e de comunicação, isto é, o valor da operação mercantil (o preço, na venda) e o preço dos serviços, assim realça Hollauer, (2018, p. 41):

Base de Cálculo: o valor da operação de circulação de mercadorias, o valor da prestação de serviços, o valor do bem ou serviço importado com os acréscimos legais, observado o princípio da não-cumulatividade e o regime desta operação entre os estados.

Assim feito, aplica-se às alíquotas fixadas por lei, sobre o valor encontrado, para determinação do imposto, importante lembrar que cada ente tem competência para definir as suas alíquotas, e demais normas regulamentadoras, no entanto em matéria interestadual e o Senado Federal que deverá promover este percentual por meio de Resolução, aprovada pela maioria absoluta de seus membros.

Fato relevante e de extrema discussão em relação ao ICMS, e o chamado cálculo por dentro, onde engloba também a sua receita para fins da sua determinação. Sendo assim, temos pelos ensinamentos de Carrazza, para quem este tipo de cálculo é, de todo, inconstitucional, dado que: “Com efeito, a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo desvirtua o modelo constitucional deste tributo, que deixa de ser sobre “operações mercantis” para transformar-se num “imposto sobre o imposto”, figura híbrida e teratológica, que, inclusive, viola o princípio da reserva das competências tributárias”.

O montante do ICMS, assim, não pode compor a sua base de cálculo, pois estaria se incorrendo em bitributação, onde teríamos claramente a cobrança de imposto sobre imposto.

### 1.2.3 Conceito de Contribuições Sociais

A Constituição Federal de 1988, trouxe com relevada importância, estas contribuições, muitas vezes chamadas de parafiscais, as quais são divididas em dois grandes grupos: Contribuições Sociais de Seguridade Social (CSSS) e as Contribuições Sociais Gerais (CSG). Em seu artigo 149, a Constituição fixou:

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 (BRASIL, 1988, s/p).

Podemos vislumbrar, através de uma análise do artigo acima de nossa Constituição, uma subdivisão destas contribuições, em três grupos:

1. As que possuem sentido estrito (destinadas ao custeio da Seguridade Social);
2. Destinadas a intervenção no domínio econômico (objetivo de regular algum mercado, e ainda corrigir possíveis distorções);
3. De interesse das categorias profissionais ou econômicas (destinadas a instituições como SESC, SESI, SENAI etc.).

Vê-se, por exemplo, dos dispositivos constitucionais atinentes à Ordem Social, que está envolve ações voltadas não apenas à saúde (art. 196), à previdência (art. 201), à assistência social (art. 203), áreas que caracterizam a seguridade social, mas também à educação (art. 205), à cultura (art. 215), ao desporto (art. 217), ao meio ambiente (art. 225) etc. (PAULSEN, 2019, p. 68).

Faz-se importante destacar, que anteriormente à Constituição Federal de 1988, a natureza jurídica das contribuições sociais não era tão clara, determinada, atualmente é aceita de forma prevalente, tanto na doutrina, como na jurisprudência, fazendo parte integrante no grupo de Tributos. Nesse sentido, explica Paulo Ayres Barreto (2006, p. 72), argumenta que:

As contribuições devem ser vistas como espécies tributárias distintas dos impostos e taxas. Não se confundem com os impostos por terem (i) fundamento constitucional distinto, a ser submetido a contraste

constitucional (necessidade e adequação de atuação) e (ii) destinação constitucional.

Ainda na CF em seu artigo 195, na alínea b, em seu inciso I, enseja a instituição de contribuição dos empregadores, empresas ou equiparados sobre “a receita ou faturamento”: Art. 195 [...] I “do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: b) a receita ou o faturamento”. (BRASIL, 1988, s/p).

No texto anterior deste artigo, fazia menção tão somente a “faturamento”, o que abriu brecha para diversas discussões no âmbito judiciário, pois se tinha grande dúvida, na interpretação do que realmente deveria ser contabilizado para fins de determinação da base de cálculo destas contribuições. Por meio da EC n. 20/98, ocorreu essa modificação determinando novo texto, “receita ou faturamento”, no lugar de faturamento, como bem traz Paulsen e Velloso (2019, p. 216):

O alargamento posterior da base econômica passível de ser tributada, de faturamento para “receita ou faturamento”, decorrente da EC n. 20/98, não teve o efeito de convalidar legislação anterior que fizera incidir a contribuição sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica (conceito mais largo que o de faturamento), com extrapolação inconstitucional da competência outorgada, como fato gerador da contribuição nominada do art. 195, I, da CF. Isso porque a inconstitucionalidade vicia a norma na origem, não se podendo pretender a recepção de norma inválida.

No entanto, o STF por meio do julgamento do RE n. 346.084/PR, reconheceu que é inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei n. 9.718/98, onde está teria ampliado o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada. Com toda essa polêmica que gerava uma relevante insegurança jurídica, restou a ser seguido, depois de relevantes embates jurídicos, a determinação por parte do STF, na qual seria a incidência sob tanto o produto da venda de mercadorias e serviços como o produto de “todo o rol das demais atividades que integram o objeto social da empresa”, mas não outras receitas que disso desdobrassem.

#### 1.2.3.1 Características do PIS e da COFINS

O PIS foi instituído por meio da Lei Complementar nº 07/1970, e o PASEP, pela Lei Complementar nº 08/1970, sendo que através de outra Lei Complementar por nº 26/1975, foram unificados tornando-se o PIS/PASEP.

As Contribuições Sociais do PIS e a COFINS, foram recepcionadas pela Constituição Federal de 1988, sobre estas, Amaro (2017, p. 75) disserta que:

As contribuições sociais têm seu perfil delineado no Título VIII da Constituição (“Da Ordem Social”), onde se afirma o primado do trabalho e se põem os objetivos do bem-estar e da justiça social... Como regra, a atuação do Estado no campo da ordem social (seguridade social, educação, cultura etc.) é financiada com recursos orçamentários dos diferentes entes políticos da Federação, por vezes de aplicação compulsória (CF, art. 212,1988).

Uma vez que teria sua continuidade abarcada por meio do novo texto constitucional, o PIS trouxe novos princípios, como os programas de desenvolvimento econômico, através do BNDES, o Banco Nacional do Desenvolvimento Econômico e Social, e também o custeio das operações do seguro-desemprego e ainda o abono ao empregado com média salarial de até dois salários-mínimos; e o PASEP a contribuição dos entes políticos destinada ao programa com foco nos servidores públicos.

Em seu artigo 239, a Constituição Federal de 1988, deu o respaldo:

Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo (BRASIL, 1988, s/p).

Por outro lado, o FINSOCIAL, instituído pelo Decreto Lei nº 1.940/82, teria caráter temporário, para que fosse criada uma contribuição sobre o faturamento. Respalhada em face do dispositivo no art. 195, I:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I – Do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) a) a folha de salários e demais

rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998). [...] (BRASIL, 1988, s/p).

Então com suporte no art. 195, I da CF/88, sobre os termos do art. 56 do ADCT, criou-se a COFINS, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social. Instituiu-se então estas duas contribuições sociais, o PIS e a COFINS. Quando tratamos do PIS, estamos diante de um tributo que é destinado aos trabalhadores de iniciativa privada, enquanto a COFINS, abrange a previdência social, a saúde e assistência social, tendo como fato gerador o auferimento de renda pela pessoa jurídica de direito privado.

O fato gerador dessas contribuições sociais não está vinculado à atividade estatal, com finalidades específicas relacionadas ao custeio de políticas públicas de cunho social. De maneira sucinta, podemos definir o momento de ocorrência deste evento, quando do auferimento das receitas pelas pessoas jurídicas de direito privado, nascendo aqui a obrigação principal de pagar o devido tributo. Sobre o tema, Amaro (2017, p. 287) traz que:

Poucas expressões no direito tributário têm sido tão violentamente censuradas quanto “fato gerador”, que se emprega para designar a situação que enseja a aplicação do mandamento previsto na lei tributária, dando nascimento ao dever concreto de pagar tributo.

No que tange à base de cálculo, ensina, Kock (2017, p. 275) que:

A base de cálculo constitui-se no critério quantitativo da hipótese de incidência tributária, fornecendo a expressão de valor sobre a qual se faz incidir uma alíquota para obter o montante do imposto devido, relacionado a um determinado fato. [...] Em regra geral, o seu valor se conhece a partir da análise do fato gerador, os dois critérios (material e quantitativo) se complementam na constituição da regra matriz de incidência do tributo. Ao se conhecer o fato gerador de um tributo, também já se conhece a sua base de cálculo, pelo menos na sua generalidade.

Partindo dessa premissa temos que, a base de cálculo há de ser mensurada, tomando por meio a materialidade da hipótese da incidência tributária, obedecendo sempre os critérios constitucionais. Assim ela pode ser definida, de maneira objetiva, como sendo a valoração em moeda do substancial ocorrência do fato gerador.

Por meio da EC 20/98, em seu inciso I, alínea b, atualmente temos a definição das contribuições sociais dos empregadores, empresas ou entidades



equiparadas incidindo sobre “a receita ou faturamento”. O termo “receita” traz um sentido mais amplo em contrapartida de “faturamento”, ou seja, vislumbra mais fato gerador, aumentando a capacidade contributiva das empresas, em consequência elevando sua carga tributária.

De acordo, com Paulsen (2019, p. 494):

Assim, embora faturamento e receita bruta sejam grandezas distintas, a Emenda Constitucional n. 20/98 ampliou a base econômica para permitir a instituição de seguridade social sobre a “receita ou faturamento”, de modo que a diferenciação de tais conceitos é desnecessária no que diz respeito às leis supervenientes, que regem o PIS e a COFINS, tanto no regime não cumulativo (e.g., Lei n. 10.833/03) como no regime cumulativo (e.g. Lei n. 12.973/14 ao alterar a Lei n. 9.718/98).

Em se tratando das pessoas jurídicas tributadas com base no Lucro Presumido ou com o Lucro Arbitrado, estas tinham os cálculos de suas contribuições sociais reguladas pela Lei nº 9.718/98, com modificações relevantes da Medida Provisória nº 2.158-35/01, que trazia nos seus arts. 2º e 3º as contribuições para o PIS e a COFINS devem ser calculadas com base no faturamento, entendido este como a receita bruta da pessoa jurídica. O § 1º do art. 3º, que causou toda a confusão durante alguns anos, foi revogado pela Lei nº 11.941/09 desde JUN/09.

Assim, desde junho de 2009, estas pessoas jurídicas citadas acima, tendo no Regime Cumulativo como forma de apuração dessas contribuições, restou determinada sua base de cálculo sendo a receita bruta aquela obtida com a exploração da atividade descrita no contrato social ou estatuto da empresa, seja ela qual for: venda, revenda, serviços, locação, intermediação ou qualquer outro tipo (PEGAS, 2018, p. 22). Importante ressaltar que apurada a receita, é permitido algumas exclusões como: as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o IPI e o ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário (ICMS ST - ICMS Substituição Tributária).

Insta salientar ainda que, nem toda receita bruta deverá ser considerada tributada para a base de cálculo do PIS e da COFINS, há alguns itens que possuem isenção ou exclusão concedidas pela Lei nº 9.718/98 e pela MP nº 2.158-35/01, como ensina, Pegas (2018, p. 22):

a) de exportação de mercadorias para o exterior;

- b) dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;
- c) de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior;
- d) de vendas e revendas de produtos com alíquota zero; e
- e) receitas com revendas de produtos com tributação monofásica ou concentrada.

Agora conhecidos o universo das receitas, destas pessoas jurídicas, existem duas formas de reconhecimento delas: regime de caixa e regime de competência. Observados cada detalhe que estas duas modalidades exigem na escrituração contábil, a diferença básica que vale destacar é que no regime de competência o reconhecimento se dá no momento da venda (emissão da nota fiscal), não relevante a data de recebimento, nem tampouco a data de entrega do bem, direito ou conclusão do serviço, ao contrário do regime de caixa.

Por outro lado, temos as pessoas jurídicas tributadas com base no Lucro Real, que devem seguir como princípio o disposto nas leis n. 10.637/02 para o PIS e 10.833/03 para a COFINS, para a determinação da base de cálculo, e apuração no todo, neste regime impera a não cumulatividade.

De acordo, com Pegas (2018, p. 33):

O cálculo da COFINS e do PIS/PASEP para toda e qualquer empresa submetida à tributação pelo lucro real tem como base inicial a totalidade das receitas da empresa. Basta considerar no balancete o grupo RECEITAS e informar seu total.

Assim podemos entender o seguinte para as entidades empresariais em geral, pertencentes a este grupo: deverá ser considerado na base de cálculo o total de receitas. E vai mais além, esse total independe da sua denominação ou classificação contábil, por isso é bom destacar a necessidade de uma normatização a nível de lançamentos contábeis, que facilite o entendimento da apuração, dada a possibilidade de operações.

Obedecendo as regras desta modalidade, o reconhecimento das receitas deverá ser feito, exclusivamente, no regime de competência, com exceção somente das vendas efetuadas para o poder público. No tocante às possibilidades de exclusões das receitas, seguirá basicamente os mesmos preceitos do regime aplicável às empresas do Lucro Presumido e Lucro Arbitrado, com mais algumas possibilidades.

Paralelamente, o estudo dos Regimes de Incidência Tributária, dessas contribuições, se faz necessário, onde a legislação determinou dois regimes específicos para apuração das mesmas, Paulsen (2019, p. 498) expõe que:

Existem dois regimes jurídicos para cada uma dessas contribuições: o comum ou cumulativo e o não cumulativo. Sistemáticas específicas de tributação relacionadas ao PIS e a COFINS são, ainda, as decorrentes de utilização, pelo legislador, das técnicas da substituição tributária para a frente e do regime monofásico.

No regime de apuração comum, ou cumulativo, estas contribuições sociais, terão os seus valores determinados mediante a incidência de uma alíquota pré-fixada sobre o faturamento de cada empresa. O valor a ser recolhido pelo contribuinte, não é passível de uma apuração de créditos pelas entradas de mercadorias, insumos e/ou serviços gastos, ou de ajustes posteriores, deverá ser exatamente o resultado de sua base de cálculo (faturamento) versus a alíquota, de forma definitiva.

Via de regra, as alíquotas do PIS e da COFINS, nesta modalidade, de acordo com o art. 4º, inciso IV da Lei nº. 9.718/98, serão respectivamente 0,65% e 3,00%, incidentes sobre o faturamento. Porém existe a possibilidade de algumas alíquotas diferenciadas, a legislação prevê isto, considerando algumas hipóteses, levando em consideração a atividade desenvolvida ou o produto vendido, conforme traz o Decreto n. 4.524/2002 no título IV, Capítulo I, seção I e II.

É importante ressaltar, que até meados de 2002, 2003, independia o regime ao qual a empresa era tributada, se Lucro Real, Lucro Presumido ou Arbitrado, o regime cumulativo para o PIS e a COFINS, vigorava. Sobre o regime cumulativo, Oliveira (2016, p. 25) expõe que:

Até 2002, as contribuições sobre receita e faturamento das empresas incidiam somente na modalidade cumulativa, sem a possibilidade de aproveitamento de crédito, como ocorre, por exemplo, com o ICMS. Com isso, a cada operação, havia uma superposição “em cascata” das contribuições, que recebiam muitas críticas do setor empresarial e do próprio Ministério da Fazenda, o qual declarou que as distorções do regime cumulativo prejudicavam a eficiência e a competitividade Nacional.

Sujeitam-se atualmente a esta modalidade de apuração, as pessoas jurídicas tributadas com base Lucro Presumido, e as Imunes e Isentas, determinadas com base no Regulamento do Imposto de Renda.

Vale destacar que o regime cumulativo, pode ser, na maioria das vezes, mais oneroso para a empresa, uma vez que desconsidera no seu cálculo, a apropriação de créditos diretos advindos do custo básico, utilizado para a obtenção das receitas. A fixação do valor, simplesmente mediante a aplicação da alíquota sobre o faturamento, pode elevar o preço final do produto/serviço, prejudicando a competitividade e diminuindo os lucros finais.

O PIS e a COFINS, no regime não cumulativo, serão disciplinados pelas Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03, respectivamente. Esta modalidade de apuração é totalmente contrária ao regime cumulativo, pois a legislação aqui, permite, de acordo com a art. 3º das leis acima, a utilização de créditos pelas entradas de mercadorias, insumos, serviços e outros créditos diretos, utilizados na obtenção das receitas. E para encontrar os débitos aplica-se a alíquota sobre a base de cálculo, o faturamento.

Em um regime de não cumulação, existe a possibilidade de desconto de créditos, a depender da movimentação, com alíquotas maiores para cada uma das contribuições. Assim teremos, basicamente, a apuração dos créditos, e dos débitos, e para a obtenção do valor das contribuições, confronta-se os resultados encontrados, um menos o outro. Débito maior que crédito, valor a ser recolhido, o inverso logo teremos valores a serem compensados em meses subsequentes.

Neste destarte, Paulsen (2019, p. 500 - 501), ensina que:

Efetivamente, a coerência de um sistema de não cumulatividade de tributo direto sobre a receita exige que se considere o universo de receitas e o universo de despesas necessárias para obtê-las, considerados à luz da finalidade de evitar sobreposições das contribuições e, portanto, de eventuais ônus que a tal título já tenham sido suportados pelas empresas com quem se contratou.

Destaca-se, que os créditos devidamente constituídos, porém não apropriados no mês de ocorrência, podem ser utilizados em períodos subsequentes sem nenhum prejuízo, embora não possam ser atualizados com nenhum índice monetário, exige-se apenas a comunicação do feito e o controle pormenorizado.

As alíquotas neste regime de apuração, e de 1,65% para o PIS, e a COFINS 7,60%, conforme art. 2º das Leis 10.637/02 e 10.833/03 respectivamente. Aqui também se faz jus a possibilidade de alíquotas diferenciadas, dependendo do produto vendido e ou serviço prestado.

Antes reduzidas a zero por meio do Decreto 85.164/94, as alíquotas do PIS e da COFINS, que incidem sobre as receitas financeiras inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de hedge, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo, foram restabelecidas e vigoram desde 01/07/2015, por força do Decreto 8.426/2015, com os percentuais diferenciados de 0,65% e 4% respectivamente.

Sobre a obrigatoriedade deste regime, Paulsen (2019, p. 500) traz que: “O legislador submete ao regime não cumulativo as empresas maiores, com receita total anual superior a setenta e oito milhões de reais, nos termos do art. 13 da Lei n. 9.718/98, com a redação da Lei n. 12.814/13”.

Assim, restou determinado que o regime não cumulativo está inserido para as empresas tributadas com base no Lucro Real, observadas as obrigadas determinadas pelo legislador, as demais empresas podem, de forma espontânea, optarem pela referida tributação, e com isto terem suas contribuições apuradas com base nos mesmos moldes, pois foi permitido essa discricionariedade, submetendo a todas as peculiaridades que a legislação impõe.

### 1.3 A controvérsia inclusão do ICMS na Base de Cálculo do PIS e da COFINS

No meio do novelo de leis que regem o Sistema Tributário Brasileiro, é normal se deparar com situações que geram uma constante insegurança jurídica, dada a falta de objetividade, e clareza no que preconiza os nossos legisladores. O fato de um tributo está diretamente ligado (dentro) da base de cálculo de outros tributos, vem sendo durante anos, temas de debates, incertezas e atuações questionáveis do fisco.

A inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS é uma manifestação deste fato, e representa uma grande controvérsia na comunidade jurídica brasileira. Vejamos o que ensina Paulsen (2019, p. 493):

O art. 195 da CF, na sua redação original, outorgava competência à união para instituir contribuição dos empregadores sobre o “faturamento”. Atualmente, com a redação da EC 20/98, seu inciso I, alínea b, enseja a instituição de contribuição dos empregadores, empresas ou equiparados sobre “a receita ou faturamento”.

A definição de “receita” e “faturamento” é um aspecto preponderante do debate, pois a sua diferenciação técnica tem por consequência a ratificação ou proibição da incorporação do ICMS na base de cálculo para a apuração dos tributos em análise. A lei n. 12.973/14 que alterou trechos da lei n. 9.718/98, também alterou o art. 12 do Decreto-Lei n. 1.598/77, possibilitando uma abrangência maior no momento desta apuração. Ainda de acordo com Paulsen (2019, p. 494):

Assim, embora faturamento e receita bruta sejam grandezas distintas, a Emenda Constitucional n. 20/98 ampliou a base econômica para permitir a instituição de seguridade social sobre a “receita ou faturamento”, de modo que a diferenciação de tais conceitos é desnecessária no que diz respeito às leis supervenientes, que regem o PIS e a Cofins, tanto no regime não cumulativo (e.g., Lei n. 10.833/03) como no regime cumulativo (e.g. Lei n. 12.973/14 ao alterar a Lei n. 9.718/98).

Entender o ICMS como uma receita, ou faturamento das pessoas jurídicas, afirmando com isto sua composição na base de cálculo das referidas contribuições sociais, e a linha que a União sempre seguia baseada nas legislações acima citadas, com foco nos artigos 2º e 3º da lei nº 9.718/98. Muito embora de outro lado se via posicionamentos de que um imposto não pode compor a base de cálculo de outros tributos, e que imposto não é faturamento nem tampouco receita de pessoa jurídica.

Nesse ínterim as posições teóricas, dos tribunais superiores, traziam grande impacto prático na definição da apuração e conseqüentemente do montante arrecadado a título dos tributos, gerando graves controvérsias e, através delas, uma total insegurança jurídica, visto que não se apresentavam com uma uniformidade necessária.

Por longa data essa questão vem sendo debatida nos Tribunais brasileiros. No âmbito dos Tribunais Superiores, tanto o STJ quanto o STF já analisaram o tema, resultando em decisões paradigmáticas. No STJ, por último, tivemos o Resp.: 1.144.469/PR 2009, que sentenciou para efeito de recurso repetitivo a tese de que: "O valor do ICMS, destacado na nota, devido e recolhido pela empresa compõe seu faturamento, submetendo-se à tributação pelas contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, sendo integrante também do conceito maior de receita bruta, base de

cálculo das referidas exações". Tema que já foi objeto de quatro súmulas, duas produzidas pelo extinto Tribunal Federal de Recursos, e as outras duas por este Superior Tribunal de Justiça:

- Súmula n. 191/TFR: "É compatível a exigência da contribuição para o PIS com o imposto único sobre combustíveis e lubrificantes".
- Súmula n. 258/TFR: "Inclui-se na base de cálculo do PIS a parcela relativa ao ICM".
- Súmula n. 68/STJ: "A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS".
- Súmula n. 94/STJ: "A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL".

Em se tratando da suprema corte, teve por último realizado o julgamento do RE 574.706/PR 2007, restando como tese: "O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS". É de importância ressaltar que, por vezes, esse assunto já veio à baila nesta corte, como podemos bem observar no caso do RE 240.785/MG de 1998, e na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18 de 2007.

No entanto, nem mesmo nestes espaços, em uma perspectiva histórica, há um consenso estabelecido, já que em oportunidades e momentos diferentes, estes tribunais revisaram seu posicionamento, ora com precedentes que admitem a inclusão de um determinado tributo na base de cálculo de outro e, às vezes, na base de cálculo de si próprio, numa outra incidência, ora permitindo a sua exclusão. Insta salientar que até mesmo a evolução normativa não contribuiu para aliviar o problema, nem tampouco para diminuir sua intensidade.

Isto é o retrato de um Sistema Tributário, definido com normas desconexas, gerando uma insegurança jurídica aos contribuintes, onde até mesmo nossas cortes julgadoras, mudam de posicionamento, sobre o mesmo tema já definido, ora por revisar um entendimento, ora por resoluções equivocadas.

No capítulo seguinte, abordar-se-á a polêmica do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS em maior profundidade, através da análise do posicionamento mais recente dos Tribunais Superiores: o Superior Tribunal de Justiça, através do resp.: 1.144.469/PR, cujo julgamento final se deu no ano de 2016, e o Supremo Tribunal Federal, através do RE n. 574.706/PR, cuja decisão ocorreu em 2017 e se apresenta como o mais recente e relevante marco jurisprudencial nesta discussão.

## **2 A CONTROVÉRSIA SOBRE A BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS NOS TRIBUNAIS SUPERIORES**

Como vimos, a apuração das contribuições sociais PIS e a COFINS, no que tange ao devido levantamento da base de cálculo, é um tema por demais controverso, que vem gerando discussões nas salas de nossos tribunais superiores há mais de duas décadas. Desde o final dos anos de 1990, diversas empresas privadas acionaram o judiciário para discutir esta questão, buscando a constitucionalidade e a legalidade, com o propósito de não incluírem o ICMS na base de cálculo destas contribuições.

Então dentre os contornos desta temática, poderia se questionar tanto a legalidade desta, quanto a lei 9.718/98, e ainda também a sua constitucionalidade, como de fato ocorreu, assim neste capítulo iremos conhecer um pouco das funções primordiais de nossas cortes superiores, e após partiremos para a análise do questionamento da legalidade desta controvérsia através do Recurso Especial nº 1.144.469/PR via STJ, e depois a sua constitucionalidade através do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR por meio do STF, os quais em matéria tributária, se fixaram como referência.

### **2.1 O papel das Cortes Superiores e os Recursos Excepcionais**

A extrema importância dos Tribunais Superiores pode ser resumida pela sua posição na hierarquia do Poder Judiciário, que os coloca com a incumbência de uniformizar a jurisprudência e determinar o entendimento final na interpretação e aplicação das leis e seus parâmetros de controle, como a legislação federal, no caso do Superior Tribunal de Justiça, e da Constituição, no caso do Supremo Tribunal Federal, como traz o magistério de Serau Jr. e Reis (2012, p. 35):

O Poder Judiciário divide-se em várias “Justiças” – com os respectivos Tribunais de cúpula. Contudo, há dois Tribunais da Federação que se sobrepõem a todos estes: o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça.



Esta posição denota a busca do alinhamento e coerência no sistema jurídico, para que se crie um ambiente de certeza do direito, onde a sociedade passa a ter uma segurança jurídica, que no meio tributário define-se:

É princípio dos mais importantes para o desenrolamento do sistema jurídico positivo. Nela se consubstanciam séculos de demoradas, porém progressivas, conquistas sociais destinadas a garantir a estabilidade e a continuidade das relações tributárias que torneiam o contribuinte diante do Estado (TEODOROVICZ, 2016, *apud* HOLLAUER, 2018, p. 21).

No tocante ao Superior Tribunal de Justiça, então, sua atuação está vinculada à função de uniformização da aplicação das leis infraconstitucionais em relação à legislação federal. A Constituição outorga ao Superior Tribunal de Justiça, com primazia, as seguintes funções institucionais: defensor da lei federal e unificador da interpretação do direito federal comum (SERAU Jr. e REIS, 2012, p. 36).

Logo podemos classificar este tribunal como o guardião da legislação federal na Justiça Comum, pois retira-se do seu alcance de atuação apenas a legislação atinente à Justiça Especializada, cuja competência recairá sobre outras cortes - O Tribunal Superior do Trabalho (TST), o Tribunal Superior Eleitoral (TSE) e o Tribunal Superior Militar (TSM). Conforme ensina Mender (2019, p. 1090):

O Superior Tribunal de Justiça é uma criação da Constituição de 1988. A discussão travada em torno da chamada crise do recurso extraordinário e da admissão da arguição de relevância para apreciação dos recursos interpostos sob a alegação de afronta ao direito federal ordinário favoreceu a criação de uma Corte que, ao lado do Tribunal Superior Eleitoral e do Tribunal Superior do Trabalho, se dedicasse a preservar a interpretação adequada e a unidade do direito federal ordinário em relação às causas julgadas pelos tribunais federais comuns e pelos tribunais estaduais.

Já em relação ao Supremo Tribunal Federal, a corte suprema brasileira, cabe-lhe como função institucional primordial de apreciação dos casos com parâmetros nos termos do texto constitucional, analisando a constitucionalidade ou ainda a inconstitucionalidade dos temas propostos, recebendo assim o título de guardião da Constituição Federal. Como assevera Serau Jr. e Reis (2012, p. 31):

Com o advento da Constituição de 1988, a competência do STF concentrou-se na proteção do texto constitucional. Essa função é exclusiva do STF, considerado o controle concentrado de constitucionalidade, efetuado por via de ação direta, inspirado no sistema europeu.

Portanto, o STJ e o STF são órgãos de superposição, e suas decisões finais têm o condão de imperar sobre as dos demais Tribunais, nessa linha, destaca Lenza (2010, p. 576):

Na medida em que não pertencem a qualquer Justiça, podemos classificar o STF e o STJ (Tribunais da União) não só como órgãos de convergência, conforme já visto, mas, também, como órgão de superposição. Isso porque, embora não pertençam a nenhuma Justiça, as suas decisões se sobrepõem às decisões proferidas pelos órgãos inferiores da Justiça, as suas decisões se sobrepõem às decisões proferidas pelos órgãos inferiores da Justiça, comum e especial. As decisões do STJ se sobrepõem àquelas da Justiça Federal comum, da Estadual e daquela do Distrito Federal e Territórios, ao passo que as decisões do STF se sobrepõem a todas as Justičas e Tribunais.

Para a guarda da Constituição, o Brasil adota um sistema misto, onde coexistem técnicas e processos de controle tributários da matriz concentrada-abstrata, de origem austríaca, e a difusa-concreta, de matriz estadunidense. A Constituição de 1988 confere em regime de exclusividade ao STF o exercício do controle concentrado de constitucionalidade, efetuado por meio de ação direta.

Ao mesmo tempo, a corte constitucional compartilha com os demais órgãos judiciários o exercício do controle difuso, sendo está acessível por via de recurso extraordinário. O controle difuso ou incidental de constitucionalidade poderá ser executado por qualquer tribunal do país.

Entretanto, por constituir-se em órgão de cúpula, o STF possui a prerrogativa de decidir em última instância os casos advindos deste controle. É de fundamental importância citar que o controle exercido nesta modalidade este deverá ser limitado à solução de caso em concreto, como ilustra Serau Jr. e Reis (2012, p. 33):

De igual forma, há a possibilidade de o controle ser realizado de forma difusa, pela jurisdição ordinária, onde será afastada a legislação infraconstitucional incompatível com a norma constitucional, para solucionar um caso concreto submetido ao crivo do Poder Judiciário. Esse último caso refere-se ao sistema norte-americano e o controle concreto refere-se ao sistema-europeu. O Brasil adota ambos os critérios para o controle de constitucionalidade das leis. Conclui-se que o Excelso Pretório não realiza exclusivamente a jurisdição constitucional, mas tão somente o controle concentrado.

Tanto o controle de legalidade quanto o controle de constitucionalidade difuso exercido por estes tribunais, respectivamente, são acessíveis por meio de Recursos Excepcionais, que permitem a reanálise das decisões, com o propósito de checagem da existência de algum vício na decisão, causadora do inconformismo do recorrente. Observa-se, como ensina Costa Machado (2005, p. 692):

Recursos ordinários são aqueles que existem apenas para permitir o exercício do direito ao duplo grau de jurisdição, o exercício da faculdade da parte de se inconformar com uma decisão (apelação, agravo, embargos infringentes, recurso ordinário). Especiais são aqueles instituídos com a finalidade de assegurar a autoridade da Constituição (recurso extraordinário) ou a autoridade, supremacia e uniformidade interpretativa da lei federal (recurso especial).

O Recurso Extraordinário e o Especial são recursos de fundamentação vinculada que padronizam a jurisprudência, e tem por finalidade primeira, a aplicação do direito positivo na espécie em função do julgamento, e não, propriamente, a busca da melhor solução para a questão, conforme assevera, Rosa (2019, p. 461):

O julgamento de um recurso extraordinário ou de um recurso especial constitui, portanto, uma oportunidade para que o Supremo Tribunal Federal ou o Superior Tribunal de Justiça outorguem adequada interpretação ao direito, adscrevendo significado ao discurso do legislador (aos textos constitucionais e legais), reduzindo com isso o grau de indeterminação inerente ao direito. Em outras palavras, durante muito tempo a interpretação do direito foi apenas um meio para que essas cortes de vértice lograssem o fim controle dos casos evidenciados pelas decisões judiciais recorridas. Com o redimensionamento do papel dessas cortes, o controle das decisões tomadas no caso concreto (a aplicação do direito à espécie, como menciona o art. 1.034) é apenas um meio a fim de que a real finalidade dessas cortes possa ser desempenhada: o oferecimento de razões capazes de diminuir a indeterminação do direito mediante a adequada interpretação. Se antes a interpretação era o meio e o controle do caso era o fim, agora o controle do caso é o meio que proporciona o atingimento do fim interpretação.

Recurso Especial é de competência a análise ao Superior Tribunal de Justiça (STJ), que tem como foco resguardar a positividade das normas infraconstitucionais de nível federal, “é um recurso de natureza constitucional, quer dizer, delineado na própria Constituição Federal, cujo objetivo é dar interpretação uniforme à legislação federal” (SERAU Jr. e REIS, 2012, p. 31).

Recurso Extraordinário “é a denominação que se atribui ao recurso interposto das decisões proferidas pelas justiças locais, em única ou última instância, para o Supremo Tribunal Federal” (SILVA, 2008b, p. 1175). A Emenda Constitucional 45, de 2004, adicionou o § 3.º no art. 102 da CF/88, o qual normatiza este recurso, quesito de extrema importância, que remonta a ideia de relevância da questão federal, com a criação do instituto da repercussão geral das questões constitucionais discutidas na controvérsia. Ficando assim redigido:

§ 3º No recurso extraordinário o recorrente deverá demonstrar a repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso, nos termos da lei, a fim de que o Tribunal examine a admissão do recurso, somente podendo recusá-lo pela manifestação de dois terços de seus membros (BRASIL, 1988, s/p).

Configurando uma necessidade de contenção do elevado número de ações interpostas direcionadas ao Supremo Tribunal Federal, a repercussão geral traz a temática de transcendência da causa, ou seja, a importância, o resultado do feito para além da exclusividade do interesse Inter partes, implicando em interesse mais amplo, geral, seja nos níveis econômico, jurídico, moral, social ou político, e ainda como um instrumento de gestão judiciária, assim destaca, Serau Jr. e Reis (2012, p. 83):

Esse requisito foi criado para agir como vetor dos processos que alcançarão as vias extraordinárias, com a limitação quantitativa e qualitativa dos feitos com pretensão de análise perante a Suprema Corte. Objetiva firmar a atuação do Supremo Tribunal Federal como Corte Constitucional, apreciando questões importantes para a manutenção da Constituição, cuja solução extrapole os interesses subjetivos envolvidos na causa.

Com isto, cabendo a repercussão geral, no julgamento da controvérsia, abre-se incidente relevante, pois todos os demais tribunais deverão ficar atentos, e tomar as medidas necessárias e cabíveis em função do feito, como traz Serau Jr. e Reis (2012, p. 89):

Uma vez admitida a existência da repercussão geral, será julgado o mérito do recurso extraordinário, examinando-se a constitucionalidade do quanto aduzido no apelo extremo. Após o julgamento do mérito, os recursos anteriormente sobrestados serão apreciados pelos Tribunais, Turmas de Uniformização ou Turmas Recursais. Caso a decisão recorrida esteja de acordo com a decisão emanada pelo STF, o recurso extraordinário será declarado prejudicado. Em sentido oposto, defendendo tese consagrada

pelo Excelso Pretório abre-se a possibilidade de retratação da decisão recorrida ou admissão do recurso extraordinário (o que será examinado adiante).

Os casos onde o instituto da repercussão geral estiver devidamente reconhecida, quando o Supremo Tribunal Federal promover a sentença final, em sede de recurso extraordinário, conterão a eficácia *erga omnes* (contra todos), e ainda o efeito vinculante, as consequências do feito valerá também para os órgãos do Poder Judiciário, importante destacar que esta regra abarca os casos de recurso especial, porém estes com competência de julgamento via Superior Tribunal de Justiça.

## 2.2 A Atuação do STJ no Recurso Especial nº 1.144.4469/PR

No dia 10 de agosto de 2016, o Superior Tribunal de Justiça julgou o Recurso Especial nº 1.144.469/PR, que tratou simultaneamente de dois recursos, porém interligados entre si nos temas, ambos com base no art. 105, III, a da Constituição Federal Brasileira, em entendimento contrário ao acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4a. Região, assim ementado:

PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. LEI 9.718/98. MEDIDA PROVISÓRIA 1.991-18/00. A omissão do Poder Executivo em regulamentar o inc. III do par. 2o. do art. 3o. da Lei 9.718/98 não tem o condão de restringir o direito do contribuinte de excluir da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS valores que, computados como receitas, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica. A possibilidade de ser realizada a exclusão perdurou até ser derogado o inc. III do par. 2o. do art. 3o. da Lei 9.718/98 pelo art. 47, inc. IV, da Medida Provisória no. 1991-18, de 09 de junho de 2000 (publicada no DOU de 10.06.2000) (BRASIL, 2000, s/p).

O primeiro é um recurso especial fazendário que na data de 23 de outubro de 2009, versou sobre a possibilidade de exclusão, da base de cálculo do PIS e da COFINS, dos valores que, computados como receitas, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, para quem lhes realmente seriam devidos, nos termos do artigo 3º, § 2º, inciso III, da Lei 9.718/98, alegando que esta norma necessitaria de regulamentação específica para ter sua devida eficácia, com a seguinte ementa:

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL: TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. PIS/PASEP E COFINS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DOS VALORES COMPUTADOS COMO RECEITAS QUE TENHAM SIDO TRANSFERIDOS PARA OUTRAS PESSOAS JURÍDICAS. ART. 3º, § 2º, III, DA LEI Nº 9.718/98. NORMA DE EFICÁCIA LIMITADA. NÃO-APLICABILIDADE. (STJ - REsp: 1144469 PR 2009/0112414-2, Relator: Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Data de Julgamento: 10/08/2016, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 02/12/2016) (BRASIL, 2016, s/p).

O segundo recurso, que fora encartelado, sobreveio do provimento do agravo de instrumento interposto pela empresa privada, Hubner Indústria Mecânica Ltda, em 10 de Março de 2010, e culminou no processamento do recurso especial pertinente, que versava da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS (artigo 3º, § 2º, inciso I, da Lei 9.718/98), e, por consequência do feito, solicitava ainda, o direito à compensação dos valores recolhidos indevidamente ao longo dos últimos dez anos, devidamente corrigidos, anteriores a esta demanda, como segue (BRASIL, 2016, s/p):

RECURSO ESPECIAL DO PARTICULAR: TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, do CPC. PIS/PASEP E COFINS. BASE DE CÁLCULO. RECEITA OU FATURAMENTO. INCLUSÃO DO ICMS. (STJ - REsp: 1144469 PR 2009/0112414-2, Relator: Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Data de Julgamento: 10/08/2016, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 02/12/2016).

A seguir, de maneira resumida e por meio da análise do inteiro teor do julgado, serão apresentadas as razões, justificativas de como pensaram, votaram o Sr. Ministro Relator deste recurso, e o voto-vista, para análise do Recurso Especial 1.144.4469/PR.

O Relator, Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, teve seu relatório, e conseqüentemente seu voto, referente ao recurso da Fazenda Pública Nacional, com mesmo entendimento deste, concordando assim com seu pedido, que em seu Apelo Especial, sustentava a necessidade de regulamentação do art. 3o., § 2o., III da Lei 9.718/98, para ter a devida eficácia jurídica. Alegou-se que o dispositivo em questão delimita norma de *eficácia limitada*, necessitando assim que o Poder Executivo determinasse os contornos de sua aplicação através de ato normativo regulamentar.

No tocante ao recurso do particular, a empresa Hubner Indústria Mecânica Ltda, o brilhante ministro relator fez elevada e brilhosa dissertação a respeito de seu

entendimento sobre tema tão controverso, como é a definição de “receita” e “faturamento”, por consequência a inclusão do ICMS, para fins de determinação da base de cálculo destas contribuições sociais PIS e COFINS.

Cita que por vezes este tema, em momentos passados, já fora debatido nesta corte superior, os quais alguns mais especificamente, tiveram como resultados, a Súmula nº 68, e a de nº 94. Entende-se que estas trazem a consolidação da jurisprudência da Súmula nº 258, do antigo e extinto Tribunal Federal de Recursos.

Podemos perceber nestes trechos do texto do relator, um breve histórico das leis pertinentes, na busca de um entendimento pacífico, que consolide a posição do Tribunal (BRASIL, 2016, s/p):

14. A Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998, que disciplina, dentre outras questões, a forma dos cálculos dos valores repassados à UNIÃO em decorrência do PIS e da COFINS, revela que tais Contribuições Sociais serão determinadas com base no faturamento das Pessoas Jurídicas de Direito Privado, correspondente à receita bruta da entidade privada; eis a redação desse importante item normativo há época das hipóteses de incidência...

15. Ademais, as Leis 10.637/02 e 10.833/03 as quais instituíram, respectivamente, a modalidade de apuração não cumulativa do PIS e da COFINS, repisaram, nos seus arts. 1o. e 2o., o mesmo conteúdo normativo referido no art. 3o. da Lei 9.718/98, como se verifica a seguir.

16. Como se observa, sob essas perspectivas, nitidamente infraconstitucionais, é que devem ser analisadas o alcance jurídico e semântico da base de cálculo de ambas as Contribuições Sociais na qual permanece circunscrita ao conceito de faturamento.

17. O faturamento corresponde ao somatório dos valores financeiros oriundo da venda de bens e/ou serviços, das operações negociais realizadas pelo contribuinte, ou seja, é a obtenção da receita bruta proveniente da venda de mercadorias ou prestação de serviços, auferindo, desse modo, riqueza nova e própria para as empresas, em razão do desempenho de suas atividades fins.

Citado seu embasamento legal e teórico, o relator coaduna com o entendimento e o pedido da empresa, e vota pela não inclusão do ICMS na base de cálculo destas contribuições. Reforça ainda que os valores do ICMS apurado deverão ser recolhidos ao ente Público Estadual, ou seja, simplesmente transitam no caixa, ou na contabilidade da empresa, temporariamente, sendo mero ingressos de valores que não lhes pertencem, nem direta ou indiretamente, e que ainda possuem prazo certo.

Assim estes devem ser repassados aos cofres públicos em data determinada, perfazendo um mero papel de agenciador destes valores, não aceitando assim o posicionamento de que estariam classificados como faturamento da empresa, pois

são verdadeiramente receitas alheias, de terceiros, para com isso ser incluído na base de cálculo das contribuições acima citadas.

Destaque-se ainda, que está corte superior, corroborou com recente decisão do STF a partir do julgamento RE 240.785/MG, onde se posicionou assim a 1ª Turma de Direito Público desta casa:

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. PIS.COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS. POSSIBILIDADE. AGRAVO REGIMENTAL PROVIDO. 1. A existência de repercussão geral no RE 574.706-PR, em relação à matéria ora debatida, não impede sejam julgados os recursos no âmbito desta Corte. 2. O ICMS é um imposto indireto, ou seja, tem seu ônus financeiro transferido, em última análise, para o contribuinte de fato, que é o consumidor final. 3. Constituinte receita do Estado-Membro ou do Distrito Federal, a parcela correspondente ao ICMS pago não tem natureza de faturamento ou receita, mas de simples ingresso financeiro, não podendo compor a base de cálculo do PIS e da COFINS. 4. Conquanto a jurisprudência desta Corte tenha sido firmada no sentido de que a parcela relativa ao ICMS se inclui na base de cálculo do PIS e do extinto FINSOCIAL, posicionamento sedimentado com a edição das Súmulas 68 e 94, tal discussão alcançou o Supremo Tribunal Federal e foi analisada no RE 240.785/MG, julgado em 08.10.2014, que concluiu que a base de cálculo da COFINS somente poderia incidir sobre a soma dos valores obtidos nas operações de venda ou de prestação de serviços. Dessa forma, assentou que o valor retido a título de ICMS não refletiria a riqueza obtida com a realização da operação, pois constituiria ônus fiscal e não faturamento (Informativo do STF 762). 5. Agravo regimental provido (AgRg no AREsp. 593.627/RN, Rel. Min. SÉRGIO KUKINA, Rel. p/Acórdão Min. REGINA HELENA COSTA, DJe 7.4.2015) (BRASIL,2015, s/p).

Feito, após o voto do Ministro Relator, que se compatibilizou com os apelos da Fazenda Nacional e da empresa privada, pediu vista o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, assim os demais ministros aguardaram, outra sessão para prosseguirem com o devido julgamento.

Retomada em data posterior à ilustre sessão, deu-se início com o Voto Vista do Ex. Sr. Ministro, fazendo análise em primeiro momento referente ao pedido do particular. Combate que o principal argumento feito pela maioria daqueles que não concordam com a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, pois como que seria possível um imposto fosse base de outro, tal movimento teria vedação implícita na Constituição Federal. Conseqüentemente, o tributo a ser pago não pode representar capacidade contributiva.

Assim indaga que ponto importante a registrar é a parte do texto constitucional, que trata da matéria de ICMS que somente veda expressamente a inclusão de um imposto na base de outro, em seu art. 155, §2º, XI:



XI - não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos; (BRASIL, 1988, s/p).

Logo entende-se então, que seria possível a incidência de tributos uns sobre os outros, importa observar o art. 155, §2º, XII, "i", da CF/88 (incluído pela EC n. 33/2001), onde temos a possibilidade da incidência do ICMS sobre o próprio ICMS:

XII - cabe à lei complementar: [...] i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001) (BRASIL, 1988, s/p).

Assim, cita algumas situações claras de tributos sobre tributos, como é o caso da inclusão da CSLL (valor pago), dentro de sua própria base de cálculo como também na do IRPJ, apelo este que o próprio STJ já se manifestou favorável no Resp. n. 1.113.159/AM. Aqui ainda lembra-se que o IRPJ está na sua própria base, pois a provisão para o Imposto de Renda, não é retirada da parcela do lucro líquido, para a formação final do lucro real, trouxe importantes discussões, percebe-se a aplicabilidade de princípios e a literalidade do referido texto constitucional, para nele se servir, e assim sustentar que o ordenamento jurídico pátrio, assegura via de regra, a possibilidade da incidência de tributos sobre outros tributos, ou ainda do mesmo tributo, salvo texto constitucional ou legal expresso na direção contrária.

Referente à capacidade contributiva, para afirmar que não se faz válida afirmação de violação deste princípio, fez-se valer de Baleeiro, (1993, p. 259):

A capacidade contributiva do indivíduo significa sua idoneidade econômica para suportar, sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a dignidade humana, uma fração qualquer do custo total de serviços públicos. Não podendo medi-la em todos os casos, nem contando com a inteira sinceridade do contribuinte, o legislador estabelece, através do fato gerador de cada imposto, um sistema de indícios e presunções dessa capacidade fiscal. A propriedade de imóveis ou de riquezas mobiliárias, como ações de sociedades anônimas, títulos públicos etc., o recebimento de herança, a aquisição de bens, a percepção de rendas, a celebração de atos jurídicos, a despesa, sobretudo a que não se refere ao essencial à existência, são elementos indiciários da capacidade contributiva.

Portanto, após toda a sua explanação, muito bem fundamentada, pedindo coerência para com a jurisprudência desta corte superior, o ilustre ministro vota totalmente em sentido contrário ao relator do processo, entendendo que há legalidade na inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições sociais, PIS e COFINS. Desta maneira, votou por negar provimento ao apelo do particular, sugerindo a tese para efeito deste recurso repetitivo o reconhecimento dessa aplicabilidade.

No tocante ao recurso especial da Fazenda Nacional, o eminente ministro acompanhou o relator. Destaca que, esta mesma casa, dentro outros julgamentos citam, resp. 445.452/RS, Rel. Min. José Delgado, Primeira Turma, DJ 10.3.2003, já firmou o entendimento de que no conceito de faturamento, referindo a questão da exclusão dos valores transferidos a terceiros, e que tenham sido computados como receitas do primeiro contribuinte, artigo 3º, § 2º, III, da Lei n.º 9.718/98, não percebeu a devida eficácia no mundo jurídico, já que depende de regulamentação administrativa.

Assim, dando provimento ao pedido, e acompanhando o relator, sugeriu a tese para efeito de recurso representativo desta controvérsia, que o artigo acima citado, seja reconhecido como norma que possui eficácia limitada, esperando a sua devida regulamentação, de modo que integram o faturamento e o conceito maior de receita bruta, base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica.

Finalizando o julgamento, referente ao recurso especial fazendário, por unanimidade, deram provimento os ministros firmando a seguinte tese: "O artigo 3º, § 2º, III, da Lei n.º 9718/98 não teve eficácia jurídica, de modo que integram o faturamento e também o conceito maior de receita bruta, base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica".

E, por maioria, onde restou vencidos os votos dos Srs. Ministros Relator e Regina Helena Costa, negaram provimento ao recurso especial da empresa, nos termos do voto do Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, seguiram com este, os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Assusete Magalhães, Sérgio Kukina, Gurgel de Faria, Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3a. Região) e Humberto Martins, procedendo a tese: "O valor do ICMS, destacado na nota, devido e recolhido

pela empresa compõe seu faturamento, submetendo-se à tributação pelas contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, sendo integrante também do conceito maior de receita bruta, base de cálculo das referidas exações".

Nesse sentido, o STJ firmou o entendimento da temática, reconhecendo a legalidade da inserção do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, sob o reconhecimento deste como integrante do conceito legal de faturamento e ou receita, previsto no parâmetro de controle, qual seja, o art. 3º, inciso I, da Lei 9.718/98. Porém, mesmo que a Lei 9.718/98 seja base normativa para a tributação do PIS e da COFINS, a autorização para o estabelecimento do tributo, bem como a sua base de cálculo, possui assento constitucional, mais especificamente no art. 195, I, b, da CF/88.

Sendo assim, restou em aberto a possibilidade de discussão sobre a constitucionalidade ou inconstitucionalidade do tratamento de ICMS como integrante da base de cálculo destas contribuições, que este tribunal não tem competência para julgar. O Foro competente para pacificar a questão é o Supremo Tribunal Federal, que como vimos foi estabelecido na função de guardião da constituição. Eventualmente, o debate de fato chegou até a corte constitucional, em sede de controle difuso de constitucionalidade, através do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, o qual passaremos a partir de agora a analisar.

### 2.3 A Atuação do STF no Recurso Extraordinário nº 574.706/PR

Dado o julgamento final do RE n. 240.785/MG, pelo Supremo Tribunal Federal no dia 08 de outubro de 2014, que restou por maioria dos votos, a seguinte tese, versando sobre a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições sociais, PIS e COFINS. Com base nos pressupostos, de que não se admite que um tributo seja base de outro e, que o contribuinte seria um mero repassador destes valores ao estado e Distrito Federal, e ainda que o ICMS não pode ser englobado no conceito de faturamento, pois não se enquadraria como o resultado produzido de atos, que se incorporariam à riqueza do contribuinte.

Mas o fato é que, por ter sido interposto em meados de 1999, ou seja, antes da Emenda Constitucional n. 45/2004, este apelo, não contava com o pressuposto para ser tipificado e ter força de repercussão geral, sua decisão teve efeitos *inter*

*partes*, assim a Suprema Corte passa a tratar o RE n. 574.706/PR, com o intuito de se reconhecer este princípio, da eficácia *erga omnes*, uma vez que ambos trataram do mesmo tema, e a corte buscava uma pacificação jurídica.

De procedência, advém de mandado de segurança impetrado no juízo da 8ª Vara Federal Cível de Curitiba, em face do Delegado da Receita Federal de Curitiba/PR, de nº AMS 200670000305599, protocolo no STF nº 2007/202583 em 13 de dezembro de 2007, interposto por Imcopa Importação Exportação e Indústria de Óleos Ltda. O Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, trouxe à baila, o questionamento à luz do art. 195, I, b, da CF/88, se o ICMS integra, ou não, a base de cálculo das contribuições sociais do PIS e a COFINS, tendo seu julgamento em 15 de março de 2017, com a devida repercussão geral reconhecida no tema 69, que restou a seguinte tese: O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS.

Tratando de um assunto de extrema relevância no meio tributário, empresarial, onde após mais de décadas de discussões em que os contribuintes se tinham curvado a súmulas de Tribunais Regionais e do STJ, este recurso, que passa a ser um novo marco nesta tão controversa discussão teve como ementa:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO. 1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS. 2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação. 3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS. 3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações. 4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. (RE 574706, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-223 DIVULG 29-09-2017 PUBLIC 02-10-2017). (BRASIL, 2017, s/p).

De maneira resumida e objetiva, a partir de agora por meio da análise do inteiro teor do julgado, serão apresentadas as ponderações, arguições, justificativas de como pensaram, votaram cada ministro integrante da Suprema Corte neste apelo.

Pela ordem cronológica, no primeiro momento, vamos destacar o voto da Ministra relatora Cármen Lúcia, que em sua narrativa coaduna com o pedido do contribuinte, alegando que as empresas não faturam ICMS, e que o destino desse imposto são os cofres públicos dos estados e do Distrito Federal, e assim este não pode ser considerado como faturamento, pois são meramente ingressos de caixa, que serão destinados a terceiros. Para tanto cita Roque Antônio Carrazza, lembrando que este advogou a favor dos contribuintes no RE n. 240.785/MG, compactuando com seus entendimentos:

Sem embargo de nossa opinião pessoal (...) no sentido de que nem mesmo o ICMS pode ser incluído em sua própria base de cálculo, o fato é que as colocações supra guardam, *mutatis mutandis*, total pertinência ao tema ora objeto de nossas atenções. 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. 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 (BRASIL, 2014, s/p).

Salientando a definição de faturamento, pede para usar trechos dos votos do Ministro Cezar Peluso, em outros recursos: "faturamento não pode soar o mesmo que receita, nem confundidas ou identificadas com as operações (fatos) por cujas realizações se manifestam essas grandezas numéricas".

A Ministra relatora segue apontando que o ICMS, a ser declarado para fins desta exclusão, seria o da nota de venda de mercadoria e serviço. Porém lembra que estando no regime cumulativo este imposto é apurado com base no crédito das entradas, pelos débitos das saídas, obtendo se com isto o valor devido, em uma chamada análise escritural ou contábil do tributo, e este resultado não pode ser

aceito como faturamento, vez ainda que será repassado ao governo. Destacou ainda que seria praticamente inviável esta apuração por mercadoria, ou serviço de forma isolada, o procedimento deve ser feito em sua totalidade.

Pedindo coerência nos julgamentos da corte suprema, destaca que o resultado do RE 240.785/MG, compactua com seus esclarecimentos, como segue a ementa:

TRIBUTO – BASE DE INCIDÊNCIA – CUMULAÇÃO – IMPROPRIEDADE. Não bastasse a ordem natural das coisas, o arcabouço jurídico constitucional inviabiliza a tomada de valor alusivo a certo tributo como base de incidência de outro. COFINS – BASE DE INCIDÊNCIA – FATURAMENTO – ICMS. O que relativo a título de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços não compõe a base de incidência da Cofins, porque estranho ao conceito de faturamento”. (RE 240785, Relator Ministro MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, DJe 16.12.2014) (BRASIL, 2014, s/p).

Por fim, votou pelo provimento do recurso extraordinário, concordando que o ICMS, não pode ser incluído na base de cálculo das contribuições sociais do PIS e da COFINS, pois não se encaixa dentro da definição de faturamento, do contribuinte. Uma vez que em algum momento será repassado ao seu destinatário final que é à Fazenda pública, sugerindo a seguinte tese: “O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS”.

A Ministra Rosa Weber, iniciou seu voto, lembrando que a casa tinha julgado recentemente o RE 240.785/MG, e que resolveu se abster por entender que precisava refletir mais sobre a matéria. Agora, insere a necessidade de se fazer a distinção entre a definição de receita na classificação contábil, e a que advém do texto constitucional.

Pois a contabilidade, voltada para uma análise administrativa, de gestão e mercado, não pode ser ponto de partida para a base de cálculo de alguns tributos, que pedem uma maior análise constitucionalista.

Seguindo, para ajudar na definição de receita traz os ensinamentos de Ricardo Mariz de Oliveira, que especifica como: “algo novo, que se incorpora a um determinado patrimônio”, constituindo um “dado positivo para a mutação patrimonial”. Então, alegando usar um filtro constitucional, numa leitura de texto infraconstitucional, vota a favor do particular, acompanhando o voto da relatora.

O Ministro Luiz Fux, faz apontamentos, de que o julgamento deste recurso, não seria apenas para discutir se é possível incidir tributo sobre tributo, porque quando a lei autoriza, isso é possível, mas uma necessária análise constitucional de “faturamento”, à luz do artigo 195, I, CF/88. Seguindo, em relação à maneira de se interpretar o texto constitucional, traz a seguinte discussão: “Então, 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.”

Entendendo que é conveniente buscar auxílio no Direito Comercial, para complementar a correta definição de faturamento, utiliza-se da Lei nº 6.404/1976, a Lei das Sociedades Anônimas, no que tange a possibilidade da exclusão de impostos para chegar ao devido faturamento. Alega ser prudente, e comum essa comunicação do Direito Tributário, com outras fontes do Direito Privado.

Por fim, para justificar o voto acompanhando a Ministra relatora, traz parte do mesmo, o qual comunga sem alteração:

Se a norma exclui, da base de cálculo - essa é a ratio legis - daquelas contribuições sociais, o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade, em determinado momento, da dinâmica das operações. BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). Recurso Extraordinário 313060/SP. Leis 10.927/91 e 11.262 do município de São Paulo. Seguro obrigatório contra furto e roubo de automóveis. Shopping centers, lojas de departamento, supermercados e empresas com estacionamento para mais de cinquenta veículos. Inconstitucionalidade. Recorrente: Banco do Estado de São Paulo S/A – BANESPA. Recorrido: Município de São Paulo. Relatora: Min. Ellen Gracie, 29 de novembro de 2005 (BRASIL, 2017, s/p).

Pois concorda, que em outras palavras, o que foi dito, e o que se deva entender, que o ICMS tem no Poder Público, seu legítimo, e único possuidor, como parte de seu “faturamento”, e o não o contribuinte, empresa privada.

O Ministro Ricardo Lewandowski, em seu discurso, faz relevante citação de do tributarista Roque Carrazza, o qual denomina o valor do ICMS, para os contribuintes, utilizando a terminologia de “trânsito contábil”, pois este não ingressa ao patrimônio do mesmo, e será destinado, enviado a terceiro interessado. Suscita ainda, para afirmar que segue a relatora em seu voto, no sentido de provimento do pedido, para tanto cita ainda argumento do Ministro Marco Aurélio de Mello, no julgamento do RE n. 240.785/MG:

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 (BRASIL, 2016, s/p).

O Ministro Marco Aurélio, abraçou a tese de que o ICMS, não pode ser classificado como fato gerador de tributo, conseqüentemente dessas contribuições sociais, por ser devido aos Estados, e ao Distrito Federal. Isto independe da modalidade de recolhimento do imposto, logo não convém a classificação de faturamento ao contribuinte, sendo que o resultado desta aplicação, seria uma oneração indevida. Assim, votou favorável ao pedido do recurso, acompanhando a ministra relatora.

O Ministro decano Celso de Mello, último voto favorável ao contribuinte, aponta como os demais que ICMS não é receita destes, não é faturamento, não integra de forma definitiva seu patrimônio, pois pertencem em sua essência a terceiros. E ainda lembra, que a definição de receita perpassa pela ideia, de que tais valores sejam acoplados de forma a permanecer com a devida pessoa, e não efetuar uma simples circulação em sua contabilidade, ou caixa. Assim, votou acompanhando a Ministra relatora, para provimento do pedido.

O Ministro Luiz Edson Fachin, voto vencido, no sentido de negar o provimento do recurso, destaca que o ICMS deve sim ser incluído na base do PIS e da COFINS, pois mesmo que independa o aparecimento da obrigação tributária, integrará a receita efetiva do contribuinte. Para tanto cita, o texto do Ministro Gilmar Mendes em voto-vista no RE 240.785/MG:

Data máxima vênua, a exclusão do montante do produto das operações, sem expressa determinação normativa, importa ruptura no sistema da COFINS e aproxima indevidamente a contribuição sobre o faturamento daquela sobre o lucro. (...) Obviamente, o simples fato de fundar-se em ônus tributário não desqualifica a parte do preço como receita bruta (BRASIL, 2016, s/p).

Por fim, “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.”

O Ministro Luís Roberto Barroso, inicia a sua explanação, pedindo e alegando que as decisões da suprema corte, não podem ser influenciadas pelo



momento econômico de qualquer parte, e sim pautarem pelo que é certo, e errado, pelo devido, e indevido, de acordo com a constituição federal. Seguindo, faz menção ao termo senso comum, dirigindo-se àqueles que concordam com a exclusão do ICMS da base do PIS e da COFINS, por citação que imposto não pode ser base de cálculo de outro imposto.

Não concorda com a afirmação de que as empresas seriam, meras repassadoras do ICMS, que este não integra ao seu patrimônio, isto cai por terra, se lembrarmos que não temos aqui um imposto retido, e sim vindo de um cálculo no sistema não cumulativo (débito menos crédito), onde o resultado se devido deverá ser recolhido, até momento específico, no entanto pode ser destinado a várias situações até esta data certa. Partindo para justificativa de seu voto, traz que o termo faturamento, via texto constitucional, não está propriamente fechado, assim não fere o artigo 195, inciso I, letra b, da Constituição.

Diante do exposto, nega o pedido de recurso, e cita como proposta de tese para o mesmo: “É constitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.”

O Ministro Dias Toffoli, destaca de início o afastamento da ideia de que ICMS não é faturamento, nem tampouco receita, alega ainda que a principal materialidade deste imposto, circulação de mercadorias e serviços, difere-se totalmente das contribuições sociais em análise, que são a receita e, ou o faturamento. Destaca trecho do voto do Ministro Eros Grau, o qual segue seu entendimento, no julgamento do RE n. 240.785/MG:

“Não tenho dúvida em afirmar que o montante do ICMS integra a base de cálculo da COFINS. Está incluído no faturamento, pois o ICMS é imposto indireto que se agrega ao preço da mercadoria. Seria porventura admissível a suposição de que o faturamento corresponde à percepção de somente uma parcela ou porção do preço da mercadoria? Como se pudéssemos sectionar e dizer que o faturamento é o total de uma parcela do preço auferido pelo agente econômico no exercício de sua atividade.

Segue analisando, quando das operações de venda, gerarem ICMS, uma vez já embutidos no preço das mercadorias, serviu de base para o próprio imposto estadual, assim deverá integrar a receita, e conseqüentemente fazer parte da base de cálculo destas contribuições sociais. Faz menção de que as leis 10.637/02 e 10.833/03, que tange sobre a não cumulatividade do PIS e da COFINS, não trazem

que o ICMS deva ser excluído de suas bases de cálculo, e não vislumbra no regime cumulativo esta possibilidade.

Por fim, coaduna com a afirmação de que este ICMS, não é um imposto retido, e a empresa responde por débito tributário próprio e não de terceiro, pois o fato gerador são suas vendas assumindo assim a condição de legítimo contribuinte, desta feita, nega o provimento do pedido do recurso extraordinário.

O Ministro Gilmar Mendes, por último, iniciou a sua arguição analisando a problemática, destacando o conceito jurídico-constitucional de faturamento, nos termos do art. 195, inciso I, “b”, da CF/88, incluído pela Emenda Constitucional de 1998. Chegando ao ponto de que estas contribuições sociais, PIS e a COFINS, possuem como base de cálculo o faturamento das pessoas jurídicas de direito privado, compreendido como receita bruta.

Entre outras menções, a respeito de seu voto, o ministro traz o fato do ICMS destacado nas notas fiscais não serem repassados automaticamente à fazenda pública. Por certo que o art. 13, I, da Lei Complementar 87/1996, e a sistemática da não cumulatividade, exigem este controle para fins de escrituração e apuração do imposto, não se deve afirmar aqui que o ICMS deixa de compor o preço de venda das mercadorias.

Frisa ainda que, o ICMS não tem a funcionalidade de um imposto retido na fonte. Portanto não se tem o recolhimento de forma instantânea, por ocorrência imediata do fato gerador originário, mas este entra no caixa da empresa vendedora, que o administra como lhe convém, até o final do período de apuração, e só após, o repassa ao estado. Por fim, acompanhando a divergência do ministro Edson Fachin, nega provimento do pedido do recurso, votando contrário à ministra relatora.

Portanto, a decisão do STF firmou o entendimento de que: “O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS”, dando passo importante para sedimentar, e o mais importante pacificar o processo adequado de apuração das contribuições sociais citadas. O que resta analisar, no entanto, é se apesar da importância deste marco jurisprudencial, a tese firmada é suficiente e eficaz para encerrar o debate, ou se restaram aspectos não definidos. Neste sentido, observamos preliminarmente que fica obscura a posição da corte sobre qual seria o valor correto do ICMS a ser excluído.

Este ponto surge no debate pela existência da possibilidade de fórmulas diferentes de levantamento do mesmo, como por exemplo se somente o ICMS

efetivamente pago (apurado na forma de débito das saídas, menos créditos das entradas), ou seria somente o destacado nas notas fiscais de saídas. Assim, permanece a insegurança jurídica sobre qual operação aritmética a se fazer para chegar ao valor devido, a ser utilizado nas apurações das contribuições em questão. Este ponto, assim como outro de suma importância, que é a modulação de efeitos da decisão, serão analisados no capítulo posterior.

### 3.CONTROVÉRSIAS SUSCITADAS NO ACÓRDÃO 574.706/PR

Embora o STF em 15 de março de 2017, após quase nove anos de tramitação, tenha estabelecido a Tese no Tema nº 69 do Recurso Extraordinário 574.706/PR: “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS”, a qual buscou ir na direção de promover uma pacificação de entendimento e execução quanto a fórmulas e metodologias da controvérsia, no entanto a aplicabilidade no meio tributário empresarial, é relevante destacar que a controvérsia ainda promove profundos debates.

Já visualizando tais litígios jurídicos, a Fazenda Nacional em 19 de outubro de 2017, interpôs Embargos de Declaração perante o acórdão, alegando: contradição, erro material, omissão, e obscuridade, buscando então soluções definitivas para tais pontos no texto normativo, como destacou Rosa (2019, s/p):

Embora o dispositivo do acórdão e o referido tema tenham sido inseridos no site da Corte no mesmo dia do julgamento, o inteiro teor do acórdão só foi publicado em 2 de outubro de 2017, ocasionando preocupação nos jurisdicionados e tumulto no Judiciário. Com a ampla divulgação na mídia de um dos primeiros resultados benéficos ao contribuinte desde a instauração da crise político-econômica que assola o país desde a eleição presidencial de 2014, inúmeros contribuintes propuseram demandas para obter a declaração de inexigibilidade de PIS/COFINS sobre o ICMS e o ressarcimento dos valores pagos dentro do prazo prescricional. Essas demandas foram propostas apenas com base no resultado do julgamento e no tema inserido no próprio site do STF: “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS”.

A atuação da receita através dos embargos citados traz à luz a questão da capacidade da decisão dada pelo STF em pacificar a forma de apuração das contribuições ora analisadas. Diante disso, neste capítulo, será feita uma reflexão de alguns dos principais motes que referendam consequências em aberto da tese vencedora no julgamento, tendo por foco principal a definição da fórmula correta de apuração do ICMS a ser excluído da base de cálculo das contribuições sociais do PIS e da COFINS, e a provável e necessária modulação temporal dos efeitos da decisão.

Partindo destes questionamentos Martins e Souza (2018, p. 428):

No caso do Recurso Extraordinário 574.706/P, a União sustenta que há dúvidas quanto ao momento a partir do qual a decisão produzirá efeitos. Não se sabe como o Supremo vai definir diversos aspectos do que restou decidido: se deve ser usado, no cálculo da exclusão, o ICMS a recolher ou o

ICMS total destacado na nota fiscal (embora o voto da Ministra Carmen Lúcia tenha definido nesse sentido); se o Tribunal vai analisar a matéria à luz do princípio da não cumulatividade (o que não teria sido feito no julgamento do mérito); se vai condicionar o direito ao ajuizamento de ação até a data do julgamento do mérito; ou se vai, eventualmente, analisar outros aspectos da decisão, que, alegadamente, não teriam ficado muito claros sobre a forma de apuração do montante a excluir e a repetir.

A definição destas questões é de fundamental importância para mapear o impacto da decisão dada pelo STF não só na reorganização da atividade de Tributação do Estado levada a cabo pelos órgãos administrativos, como também a distribuição do ônus social causado pela apuração incorreta dos tributos ao longo do tempo, sendo está a principal questão levantada pelo recusante em relação aos seus interesses, que representam os interesses em geral dos contribuintes contemplados pela situação.

### 3.1 Do Valor do ICMS a ser excluído: Destacado x Recolhido

Mediante a aparente obscuridade e contradição, na decisão do RE 574.706/PR, em suas alegações de dúvidas, a União em relação ao mais controvertido questionamento, no que diz respeito à determinação do valor do ICMS a ser retirado da base para cálculo do PIS e da COFINS, devido a toda a sistemática de apuração deste imposto, afirma que o texto final do julgamento não restou claro qual valor do ICMS a ser excluído: se o destacado nas notas fiscais, ou o efetivamente pago.

Assim a Receita Federal em 18 de outubro de 2018, com o intuito de orientar a classe empresarial, porém sob a sua ótica, promoveu as devidas edições normativas: Solução de Consulta Interna - COSIT nº 13 e, logo em seguida o art. 27 da Instrução Normativa nº 1911/2019.

Tais instrumentos, determinam uma série de procedimentos, metodologias, que devem ser resguardados pelos contribuintes, segundo o Fisco, com fulcro na decisão judicial transitada em julgado, como segue o disposto em parte da referida solução de consulta:

**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; (BRASIL, 2018, s/p).

Com este mesmo direcionamento em relação a indicação do parâmetro a ser aplicado, firma o art. 27 da IN nº 1911/2019 em seu parágrafo único:

Parágrafo único. 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 e da Cofins, devem ser observados os seguintes procedimentos: I - O montante a ser excluído da base de cálculo mensal das contribuições é o valor mensal do ICMS a recolher; (BRASIL, 2019, s/p).

Com isto, a Fazenda Nacional impõe, no sentido de orientação, uma forma de apuração para se encontrar o valor do ICMS a ser excluído, que não ficou devidamente claro, identificado na sentença final do julgamento. O Fisco se assegura na tese de que a exclusão do ICMS destacado na nota fiscal de saída, incidente em cada movimentação, ou seja, sobre toda a cadeia de circulação da mercadoria ou prestação de serviço, teria como consequência a dedução cumulativa de tributo não-cumulativo, sendo assim não seria o valor correto a ser utilizado nas devidas apurações das contribuições sociais.

Assevera que, se o método utilizado for na direção de excluir todo o valor destacado, e não somente o pago, o contribuinte estaria tendo o direito ao afastamento do valor total do ICMS, referente a valores pagos por ele e pelas outras demais empresas que o antecederam na linha de negociação. No entanto, tais valores não poderiam ser revertidos em crédito para o contribuinte seguinte na operação, no caso o revendedor substituído, pois este estaria incorrendo na apropriação de um crédito indevido, já totalmente utilizado para tais fins em momentos anteriores.

Neste desiderato, a Fazenda Nacional descreve na solução de consulta, em trechos finais, o modo operacional que cada contribuinte deve percorrer para levantamento do devido valor:

59.1. O montante a ser excluído da(s) base(s) de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é o valor mensal do ICMS a recolher, conforme o entendimento majoritário firmado no julgamento do Recurso Extraordinário 574.706/PR, pelo Supremo Tribunal Federal;

59.2. Considerando que na determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a pessoa jurídica apura e escritura de forma segregada cada

base de cálculo mensal, conforme o Código de Situação tributária (CST) previsto na legislação das contribuições, 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;

59.3. 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 para o PIS/Pasep e da Confins, será determinada com base na relação percentual existente entre a receita bruta referente a cada um dos tratamentos tributários (CST) das contribuições e a receita bruta total, auferidas em cada mês; (BRASIL, 2018, s/p) .

No entanto, após a Receita Federal exarar tais procedimentos, mediante a sua percepção dos fatos descritos no acórdão, se deu por parte de diversos contribuintes inconformados, uma grande quantidade de ações judiciais, questionando a legalidade de tais textos normativos, ora que o Fisco mediante a possibilidade de dúvida de qual ICMS a ser utilizado, pareceu determinar, impor não o realmente constitucional, mas sim o mais oneroso aos contribuintes.

Logo a União (Receita Federal) interpôs Embargos de Declaração, com as alegações já mencionadas acima, porém fica subentendido uma tentativa de reerguer o debate, ou até mesmo de ganhar tempo, em face aparente aos outros questionamentos do embargo.

Fato é que o ICMS está embutido no preço de compra das mercadorias e serviços prestados, pois como já vimos em momento anterior, este imposto obedece à sistemática do regime não cumulativo, tal metodologia pode ser resumida na apuração dos débitos pelas saídas menos os créditos das entradas, e o resultado se positivo, devido o recolhimento do valor, caso contrário tem-se saldo de imposto a compensar em períodos futuros.

A Ministra Relatora no RE 574.706/ PR, para exemplificar as formas que se dá o pagamento do ICMS, em seu voto no julgamento do feito, fez se valer dos ensinamentos de Carrazza (2009, p. 364-367):

Registramos que o pagamento do ICMS é habitualmente feito parte em créditos (quando estes equivalem ou excedem os débitos nascidos no mesmo período de apuração) ou só em moeda (quando não há créditos de ICMS provenientes de operações ou prestações anteriores) (BRASIL, 2017, s/p).

Ressalta-se que em algum momento no decurso do tempo, pelas operações de venda, o imposto deverá ser recolhido. Importante lembrar outras partes imprescindíveis do voto da Relatora:

“(…) Desse quadro é possível extrair que, conquanto nem todo o montante do ICMS seja imediatamente recolhido pelo contribuinte posicionado no meio da cadeia (distribuidor e comerciante), ou seja, parte do valor do ICMS destacado na “fatura” é aproveitado pelo contribuinte para compensar com o montante do ICMS gerado na operação anterior, em algum momento, ainda que não exatamente no mesmo, ele será recolhido e não constitui receita do contribuinte, logo ainda que, contabilmente, seja escriturado, não guarda relação com a definição constitucional de faturamento para fins de apuração da base de cálculo das contribuições.

(…) 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.” (BRASIL, 2017, s/p).

Vale trazer à baila, que alguns Tribunais Regionais Federais, em relação ao tema, já estavam orientando nesta direção de aplicação, segundo o entendimento da referida corte. Segue ementa de caso apreciado:

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.

Diante deste contexto, fica imprescindível a análise, por parte de nossa corte suprema, destes embargos declaratórios, para firmamento de posição, privando pela segurança jurídica, e a devida aplicabilidade de suas decisões, o esclarecimento destes pontos e dos outros alegados pela União, atribuíra ao Supremo Tribunal Federal, a qualidade constitucional esperada por todos.

No cenário destes relevantes ponderações, podemos chegar à singela compreensão de que o valor do ICMS a ser excluído, seria aquele pontualmente destacado nas notas fiscais mediante as operações de saídas e prestações de



serviços, e não o ICMS a recolher, entendimento diferente do que orienta o procedimento técnico exposto na Solução de Consulta Interna do Fisco.

Justifica-se o posicionamento em contrário, uma vez que a diferenciação entre ICMS destacado na nota fiscal, e o recolhido (efetivamente pago em moeda corrente) em sentido estrito, não pode ser considerada simplesmente de forma semântica, pois impacta diretamente o resultado econômico que será apurado pelos contribuintes já possuidores de decisão judicial transitada em julgado, e os demais que estão na aguardar a definição dos seus processos.

Pois, em muitos períodos de apuração, a depender do mês, do ramo de atividade empresarial, sequer há apuração de valores de ICMS a serem recolhidos, devido a apropriação de créditos na escrita fiscal, que são suficientes à diluição de todos os débitos, procedimento que corresponde a devida apuração no regime da não cumulatividade, previsto constitucionalmente para este imposto, hipótese em que, segundo o Fisco, não seria devido nenhum valor de ICMS, a ser retirado da base de cálculo do PIS e da COFINS, o que não compactuamos.

### 3.2 Da Modulação Temporal dos Efeitos

Tema de extrema importância e relevância tratadas neste caso concreto é a Modulação dos Efeitos, pois além de gerar segurança jurídica a todos os usuários participantes, tem grande impacto econômico no país.

Contra a decisão no RE 574.706/PR, datada de 13 de março de 2017, a União fez pedido de modulação dos efeitos, alegando que seria inviável uma reforma tributária com efeitos retroativos, dada a relevância e importância do tema em nível jurídico-econômico, assim pede para que somente surta resultado a sentença, após a análise dos presentes embargos, o mesmo foi aceito para julgamento. Destaca-se a importância, na clara definição de "período" dos efeitos no texto da sentença, pois geralmente constitucional deveriam retroagir, embora uma possível delimitação do mesmo, seria relevante para que não se tenha mais tantos litígios no judiciário questionando entendimentos a partir de uma possível obscuridade.

Existem atualmente duas linhas de raciocínio, mundialmente aceitas, para tal movimentação da decisão, a primeira chamada de *ex nunc*, com efeitos prospectivos, utilizada no controle concentrado de constitucionalidade brasileiro,

advindo do direito austríaco (1920): c) a declaração de inconstitucionalidade no que tange à perspectiva temporal geraria efeitos *ex nunc* (pro futuro), na medida que, enquanto um ato normativo não fosse declarado inconstitucional pelo Tribunal Constitucional, ele seria válido (presunção de validade), pois certo é que nenhum juiz ou Tribunal teria a legitimidade para deixar de aplicá-lo por entender que o mesmo é inconstitucional, só cabendo à Corte Constitucional tal assertiva. Portanto, a declaração da Corte anularia o ato normativo (anulabilidade), produzindo uma sentença eminentemente constitutiva e que não declararia sua nulidade, como seria feito no tradicional modelo da matriz norte-americana. (FERNANDES, 2017, p. 1434).

A segunda conhecida pelo termo *ex tunc*, com efeitos retroativos, utilizada no controle difuso de constitucionalidade brasileiro, este retirado do direito americano (1803): c) a declaração de inconstitucionalidade, no que tange à perspectiva temporal, geraria efeitos *ex tunc* (retroativos), sendo o ato normativo considerado inconstitucional desde o dia em que surgiu no ordenamento. Nesse sentido, a decisão é meramente declaratória de uma inconstitucionalidade existente desde a origem da lei ou do ato normativo impugnado (FERNANDES, 2017, p. 1432).

Com o advento da Constituição Federal de 1988, está previsto no ordenamento jurídico brasileiro, intrinsecamente um sistema híbrido de controle de constitucionalidade, onde a regra permeia-se com base no controle difuso, porém a norma estabelece as possibilidades de utilização do controle concentrado. Como bem ilustra Fernandes (2017, p. 1448):

Constituição de 1988. Com a Constituição de 1988, uma gama de novidades, são trazidas a lume no que tange ao controle de constitucionalidade. É bem verdade que o nosso controle continua, em regra, um controle judicial repressivo de cunho misto (ou, para alguns, híbrido). Nesse sentido, continuamos a ter o controle difuso, nos termos clássicos (com a previsão da cláusula de reserva de plenário e a atuação do Senado Federal) e um controle concentrado. Porém, esse é ampliado no que tange ao número de ações e no que diz respeito ao número de legitimados para provocarem o controle (o PGR perde a legitimidade única - monopólio - para ajuizar a ADI genérica, o que será abordado posteriormente).

A aplicação em linhas gerais do controle difuso, alinha-se com base na Teoria da Nulidade, quando da declaração de inconstitucionalidade, esta define que

o ato já nasceu inválido, não tendo força para produzir nenhum efeito, sendo assim, o reconhecimento deve ter efeitos *ex tunc*, retroage à data de origem do ato que contém o vício. O controle de constitucionalidade brasileiro ao adotar como regra geral esta teoria, aceita seus princípios, ou seja, o de impor os efeitos retrospectivos quando destes atos declaratórios de nulidade. No entanto, assevera sobre o tema Streck, Lima e Oliveira (2008, p. 51):

Portanto, parece óbvio que, se se entendesse que uma decisão em sede de controle difuso tem a mesma eficácia que uma proferida em controle concentrado, cairia por terra a própria diferença. É regra que o controle concentrado tenha efeitos *ex tunc* (a exceção está prevista na Lei nº 9.868/99). O controle difuso tem na sua ratio o efeito *ex tunc* entre as partes.

Porém, temos positivado dentro deste mesmo ordenamento, a possibilidade em contrário, na Lei 9.868, de 1999, em seu art. 27:

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 (BRASIL, 1999, s/p).

Entretanto, mesmo antes deste texto normativo, a corte suprema aceitava a possibilidade de julgamento da modulação de efeitos tanto no controle difuso quanto no controle concentrado. Vale ressaltar que, mesmo que se depreenda a aplicação do art. 27 acima citado, somente ao controle concentrado de constitucionalidade, esse instituto já fora utilizado no controle difuso, como podemos perceber, no julgamento do RE 197.917/SP, e também no RE 560.626/RS, cujo caso em tela deste último, era de matéria tributária, incidindo modulação de efeitos em controle difuso. No nosso ordenamento jurídico, ainda temos referendado na Lei nº 9.882, o art.11, de 1999, normatizando o processo de modulação temporal, em outras possibilidades como segue:

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 (BRASIL, 1999, s/p).

Sobre a jurisprudência da suprema corte sobre o tema, destacamos trecho de análise do Ministro Marco Aurélio, na data de 2019, fazendo referência ao cabimento da modulação dos efeitos, quando do interesse social e segurança jurídica, relacionando o texto normativo acima citado:

(...) O § 3º do artigo 927 admite, no caso de alteração de jurisprudência dominante do Supremo, a modulação dos efeitos do pronunciamento, desde que fundada no interesse social e no da segurança jurídica. Considerada a advertência de parcimônia na observância do instituto, quando atendidos os requisitos do dispositivo, há de ser admitida a modulação dos efeitos da decisão, de modo a consagrar a boa-fé e a confiança no Estado-juiz (BRASIL, 2019, s/p.).

Analisando o caso em tela, com foco na decisão de nossa corte constitucional, seria totalmente legal uma modulação de efeitos *ex officio*, independentemente de qualquer pedido, o que optou por não fazer. Tal procedimento não precisa ser obrigatoriamente requerido pelas partes, no tocante ao direito processual, essa medida extremamente necessária, contribui para decisões mais equiparadas, um maior direcionamento aos pedidos dos contribuintes, e o mais principal a segurança jurídica que se firma, assim referenda o Código de Processo Civil, comentado por Rosa (2019, p. 462):

(...) o art. 927, § 3º, do Código de Processo Civil, ao tratar da modulação de efeitos das decisões tomadas em recursos repetitivos, não elenca o requerimento das partes como requisito para sua realização: “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” (BRASIL, 2015, s/p).

No Embargo de declaração opostos pela União, a Procuradoria Geral da República, opina pela devida modulação dos efeitos, requerendo que o “decidido no recurso paradigmático tenha eficácia pro futuro, a partir do julgamento destes declaratórios” (PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA, 2019, p. 10), afirmando que se a decisão retroagir, irá a União ter que pagar volumes altíssimos de restituição aos contribuintes, o que geraria um verdadeiro rombo nos cofres públicos.

Porém é importante ressaltar que este instituto não deve ser utilizado simplesmente, para prevenir uma possível perda de arrecadação, ou uma diminuição

nas reservas federais, ou ainda uma onda de pedidos de restituição contra a União, e sim o que está acontecendo e uma mudança brusca numa metodologia operacional no direito tributário, incidente no texto normativo sobre impostos e contribuições, que necessita de muita clareza em fatos e argumentos.

Não se pode evitar um horror econômico, com um horror constitucional, o texto de nossa carta magna deve ser respeitado intrinsecamente, e privado de interesse de particulares.

Diante disso, a modulação dos efeitos da decisão do RE 574.706/PR, demonstrando o claro interesse social na questão jurídica-econômica, e a conseqüente segurança jurídica que se propiciaria, deverá ocorrer por parte de nossa corte suprema em caráter excepcional, com decisão de efeitos prospectivos a partir da data do julgamento final do recurso extraordinário, evitando assim maiores entraves jurídicos. Mesmo que caso isso ocorra, estaria sujeitando ao contribuinte o prejuízo de suportar valores que foram indevidamente arrecadados nas contribuições sociais, enquanto o resultado destes foi um acréscimo aos cofres da União que ocorreu erroneamente.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por todo o exposto, é mister afirmar que o tema explorado, faz parte de uma legislação com conceitos por vezes obscuros, que induz seus usuários, ora a dificuldades de interpretações, ora a tomar caminhos opostos na mesma questão. O resultado desses questionamentos são inúmeros processos no judiciário brasileiro, os quais nossas cortes superiores, já abarrotadas de ações, levam em certos momentos décadas para julgar, ressalta-se que o reflexo financeiro com isso demora e pode ser vultuoso.

E é nestas condições, num clima de total insegurança jurídica, depois de ser matéria em alguns tribunais brasileiros, que o tema da exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, chegou a nossa corte suprema, almejando uma solução definitiva com respaldo constitucional. Apoiado nisso, este trabalho teve como objetivo a análise desta controvérsia, com precedente de ser uma das maiores na área tributária brasileira até então, a decisão do Supremo Tribunal Federal na data de 15 de março de 2017, sentenciou favoravelmente aos contribuintes contra a União, onde estes almejavam o direito de extrair o ICMS da base de cálculo das contribuições sociais acima citadas, nas operações em que os três tributos estavam configurados.

Assim, fez-se de extrema necessidade num primeiro momento, explanar através de citações doutrinárias e pela legislação aplicável, as características relacionadas ao Sistema Tributário Brasileiro, no que tange há algumas peculiaridades do ICMS, do PIS e da COFINS, como por exemplo: suas normatizações, sua base de cálculo, o fato gerador, regime de apuração nas modalidades de cumulatividade e não-cumulatividade.

Porém até chegar a um firmamento de posição pelo STF, o tema pairou também no STJ, assim neste segundo momento, apresentamos os papéis de cada uma destas corte superiores, suas competências e objetivos, para assim analisarmos, primeiro o Recurso Especial nº 1.144.4469/PR, questionando uma lei federal, e após o Recurso Extraordinário nº 574.706/PR questionando matéria constitucional, o qual sua tese passará a valer como jurisprudência do tema.

Nesse caminho ainda, algumas dúvidas primordiais suscitaram na tese firmada, como por exemplo: qual seria o valor correto do ICMS a ser excluído, e a

partir de quando os efeitos da decisão dos ilustres ministros deveriam começar a imperar, aqui permeia-se o foco do nosso terceiro momento. Com isso, a Receita Federal exara Solução de Consulta Interna, orientando de acordo com seu entendimento, qual deverá ser o valor correto do ICMS a ser excluído - qual seja o ICMS a recolher -, e ainda impetra embargos declaratórios para modulação dos efeitos da decisão, pedindo resultados prospectivos da mesma, numa clara tentativa de ganhar tempo, pois já vislumbrava a diminuição de suas arrecadações, embora as quais aconteciam erroneamente.

Como a intenção do presente trabalho foi o de buscar atribuir o valor do ICMS destacado nas notas fiscais como o devido redutor da base de cálculo do PIS e da COFINS, após o exame da decisão do STF e os apontamentos presentes na solução de consulta interna, e ainda nos embargos declaratórios da Receita Federal, verificou-se que a hipótese básica lançada nesta pesquisa se aplica, pois se alinha com o regime de apuração constitucionalmente aplicado a estes tributos, embora o entendimento Fisco seja o contrário, indicando o ICMS a recolher na questão. No que tange a modulação temporal, uma vez que o STF aceitou o pedido para julgamento, prevendo uma possível decisão por efeitos prospectivos da corte, neste ponto os contribuintes poderão sair perdendo, pois uma bagatela destas contribuições já foi recolhida, de forma indevida aos cofres do Fisco, e não voltaram mais a seus legítimos donos.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 22<sup>a</sup> ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

AURÉLIO, S.J.M.; DOS, R.S.M. **Manual de Recursos Extraordinário e Especial - Teoria e Prática**. Grupo GEN, 2012. 978-85-309-4340-0. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/978-85-309-4340-0/>. Acesso em: 09 mai. 2021.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

BARROS, Olinda Joyce de Sousa. **Limitações ao poder de tributar à luz dos princípios constitucionais tributários**. 05/2014. Disponível em: [https://jus.com.br/artigos/28514/limitacoes-ao-poder-de-tributar-a-luz-dos-principios-constitucionais-tributarios#:~:text=As%20Limita%C3%A7%C3%B5es%20ao%20Poder%20de%20Tributar%20s%C3%A3o%2C%20em%20sentido%20lato,contribuinte%2C%20uma%20carga%20onerosa%20insuport%C3%A1vel](https://jus.com.br/artigos/28514/limitacoes-ao-poder-de-tributar-a-luz-dos-principios-constitucionais-tributarios#:~:text=As%20Limita%C3%A7%C3%B5es%20ao%20Poder%20de%20Tributar%20s%C3%A3o%2C%20em%20sentido%20lato,contribuinte%2C%20uma%20carga%20onerosa%20insuport%C3%A1vel.). Acesso em 12 mar. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário 313060/SP. Leis 10.927/91 e 11.262 do município de São Paulo**. Seguro obrigatório contra furto e roubo de automóveis. Shopping centers, lojas de departamento, supermercados e empresas com estacionamento para mais de cinquenta veículos. Inconstitucionalidade. Recorrente: Banco do Estado de São Paulo S/A – BANESPA. Recorrido: Município de São Paulo. Relatora: Min. Ellen Gracie, 29 de novembro de 2005. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=260670>. Acesso em: 12 mar. 2021.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: **Presidência da República**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em: 12 mar. 2021.

BRASIL, **Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário (RE) 574.706/PR. Relatora: Ministra Cármen Lúcia**. Brasília, DF, 15 mar. 2017. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13709550>. Acesso em: 01 mar. 2021.

BRASIL, **Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário (RE) 240.785/MG. Relatora: Ministro Marco Aurélio**. Brasília, DF, 08 de outubro de 2014. Disponível



em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630123>  
Acesso em: 01 mar. 2021.

**BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial (REsp) 1.144.469/PR 2009/0112414-2. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho.** Jusbrasil. Brasília, DF, 10 ago. 2016. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/411692145/recursoespecial-resp-1144469-pr-2009-0112414-2/inteiro-teor-411692148>. Acesso em: 02 mar. 2021.

**BRASIL. Receita Federal. Solução de Consulta Interna COSIT nº 13, de 18 de outubro de 2018.** Brasília, DF, 18 out. 2018. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=95936>. Acesso em: 12 mar. 2021.

**BRASIL. Receita Federal. Instrução Normativa RFB nº 1911, de 11 de outubro de 2019.** Regulamenta a apuração, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação. Brasília, DF, 11 out. 2019. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=10431477#:~:text=Regulamenta%20a%20apura%C3%A7%C3%A3o%20a%20cobran%C3%A7a,Importa%C3%A7%C3%A3o%20e%20da%20Cofins%2DImporta%C3%A7%C3%A3o>. Acesso em: 12 mar. 2021.

**BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Pedido de Suspensão Nacional nos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário 574.706/PR.** Brasília, DF, 14 maio 2020. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752680056&prclD=2585258>. Acesso em: 08 mar. 2021.

**BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário 574.706/PR.** Brasília, DF, 19 out. 2017. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=694813154&prclD=2585258>. Acesso em: 10 mar. 2021.

**BRASIL. Ministério da Fazenda. Resposta à consulta do cidadão no site da CGU sobre: Memória de cálculo do impacto do RE 574706/PR (ICMS na base do PIS/COFINS).** Disponível em: <http://www.consultaesic.cgu.gov.br/busca/dados/Lists/Pedido/DispForm.aspx?ID=713263>. Acesso em: 15 mar. 2021.

**BRASIL. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.** Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Brasília, DF, 29 dez. 2003. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2003/L10.833.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833.htm). Acesso em: 01 de mai. 2021. Acesso em: 18 mar. 2021.

**BRASIL. Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.** Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009; dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas; altera o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e as Leis nºs 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 4.506, de 30 de novembro de 1964, 7.689, de 15 de dezembro de 1988, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 12.865, de 9 de outubro de 2013, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 9.656, de 3 de junho de 1998, 9.826, de 23 de agosto de 1999, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.893, de 13 de julho de 2004, 11.312, de 27 de junho de 2006, 11.941, de 27 de maio de 2009, 12.249, de 11 de junho de 2010, 12.431, de 24 de junho de 2011, 12.716, de 21 de setembro de 2012, e 12.844, de 19 de julho de 2013; e dá outras providências. Brasília, DF, 13 maio 2014. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ato2011-2014/2014/lei/l12973.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2011-2014/2014/lei/l12973.htm). Acesso em: 05 mar. 2021.

**BRASIL. Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.** Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição 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 75 de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Brasília, DF, 30 dez. 2002. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2002/L10637.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm). Acesso em: 19 mar. 2021.

**BRASIL. Código de Processo Civil Brasileiro. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015.** Brasília, DF, 2015. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm). Acesso em: 24 jul. 2020. BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasília, DF, 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 16 mar. 2021.

**BRASIL. Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003.** Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília: [s. n., 2003]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm). Acesso em: 14 mar. 2021.

BRASIL. **Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999.** Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Brasília, DF, 10 nov. 1999. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9868.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9868.htm). Acesso em: 24 jul. 2020. BRASIL. **Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.** Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição 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 75 de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Brasília, DF, 30 dez. 2002. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2002/L10637.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm). Acesso em: 12 mai. 2021.

BRASIL. **Receita Federal. Solução de Consulta Interna COSIT nº 13, de 18 de outubro** de 2018. Brasília, DF, 18 out. 2018. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=95936>. Acesso em: 01 de maio de 2021.

BRASIL. **Receita Federal. Instrução Normativa RFB nº 1911, de 11 de outubro de 2019.** Regulamenta a apuração, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação. Brasília, DF, 11 out. 2019. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idto=104314#:~:text=Regulamenta%20a%20apura%C3%A7%C3%A3o%20a%20cobran%C3%A7a,Importa%C3%A7%C3%A3o%20e%20da%20Cofins%2DImporta%C3%A7%C3%A3o>. Acesso em: 02 de Maio de 2021.

BRASIL. **Tribunal Regional Federal da 3ª Região.** Apelação Reexame Necessário 5000302-72.2017.4.03.6128. Relatora: Desembargadora Federal Cecília Maria Piedra Marcondes. Terceira Turma. DJ.: 04/04/2019. São Paulo, SP, 04 abr. 2019. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/processos/169132769/processo-n-5000302-7220174036128-do-trf-3>. Acesso em: 13 de maio 2021.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal. Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário 643.247/SP.** Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 12 jun. 2019. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=750211164>. Acesso em: 14 de maio de 2021.

COSTA MACHADO, Antônio Cláudio da. **Código de Processo Civil Interpretado – artigo por artigo**, 4.a ed., rev. e atual. Barueri: Manole, 2005.

FERNANDES, Bernardo Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional. 9ª ed.**, Salvador: JUSPODIVM, 2017.

HOLLAUER, Gilberto. **A modulação dos efeitos da decisão do RE 574706/PR, excluindo o ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS.** Universidade de Brasília. Brasília, 2018.

KOCH, Deonísio. **Manual do ICMS: Teoria e Prática. 5ª ed.** Curitiba: Juruá, 2017.

LENZA, Pedro. **Direitos Constitucional Esquematizado, 14 ed.** – São Paulo: RT, 2010, p. 576.

MENDES, Gilmar Ferreira. Série IDP - **Curso de direito constitucional.** Editora Saraiva, 2018. 9788553172832. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553172832/>. Acesso em: 06 mai. 2021.

MENEZES, Francisco Hugo Pessoa. **Análise do Acórdão do RE 574706/PR: Discussões em aberto, efeitos e impactos da decisão que excluiu o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.** Universidade Federal do Ceará. Fortaleza, 2020.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional.** 30ª Edição, São Paulo: Atlas, 2013.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** Editora Saraiva, 2019. 9788553616282. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553616282/>. Acesso em: 30 de abril de 2021.

PEGAS, Paulo Henrique. **Pis e Confins, 5ª edição.** Grupo GEN, 2018. 9788597017182. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597017182/>. Acesso em: 10 de abril de 2021.

ROSA, Viviane Lemes da. **Reflexões sobre o Recurso Extraordinário n. 574.704/PR.** Revista Direito Tributário Atual. São Paulo. IBDT. 2º semestre de 2019.

SOUZA, Bernardo Pimentel. **Recursos constitucionais: recursos ordinário, extraordinário e especial, 2ª Edição:** Editora Saraiva, 2014. 9788502187221. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502187221/>. Acesso em: 06 mai. 2021.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo.** São Paulo: Malheiros, 2008a.

SILVEIRA, Valquiria. **Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS: Análise a partir do RE 574.706/PR e da Solução de Consulta nº 13.** Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2019.

TEODOROVICZ, J. **Segurança Jurídica no Direito Tributário e modulação de efeitos em decisões de inconstitucionalidade.** Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. Ano 24, p. 65-125, 2016.