



Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro
Centro de Ciências Jurídicas e Política
Escola de Ciências Jurídicas

Pedro Saavedra Ferreira Castilho de Oliveira

Uma análise acerca do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Rio de Janeiro

2019

Pedro Saavedra Ferreira Castilho de Oliveira

Uma análise acerca do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito para concessão do título de Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro (UNIRIO), sob orientação do Prof. Dr. Celso de Albuquerque Silva.

Rio de Janeiro

2019

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, Heliane e Marcos, por serem incansáveis em ensinar, ouvir, apoiar e amar. Cada passo dado é para e por vocês. Obrigada pelo suporte. Eu amo vocês.

À minha irmã, Marina, que me mostra na prática que a dedicação é fundamental para se alcançar o sucesso. Você é um dos meus maiores exemplos.

Aos meus sogros, Liane e Valdir, por sempre me instigarem a dar o meu melhor.

À minha família, principalmente minha avó Neide, minha coruja, que nunca se deixa abater pelas adversidades da vida.

À Bia, minha melhor parceira, pela paciência nos momentos de insegurança, conselhos, apoio e por sempre segurar minha mão. Este momento não seria possível sem você.

Ao meu orientador, Celso Albuquerque, pelos ensinamentos e paciência na condução deste trabalho.

RESUMO

Em março de 2017, o Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal concluiu o julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/ PR e fixou a tese de que o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS. Tal julgado teve a repercussão geral reconhecida pelo STF, de forma que o entendimento fixado vincula o posicionamento quanto a este tema em relação às demais instâncias do Poder Judiciário. A discussão judicial encerrou uma discussão que se travava há tempos no STF, tendo como ponto de inflexão, confirmando este entendimento na Corte, o RE nº 240.785/MG, cujo efeito foi somente *inter partes*. No RE nº 574.706/PR, debruçou-se acerca da definição dos termos “receita” e “faturamento”, mediante interpretação sob o ângulo da leitura integral da Constituição. A questão possui grande relevância em termos fiscais, uma vez que os cofres públicos e dos contribuintes são diretamente afetados com a decisão. Além disso, a fundamentação jurídica adotada provavelmente refletirá na sistemática de apuração da base de cálculo de outros tributos, bem como poderá levar à exclusão de outros tributos além do ICMS da base de cálculo do PIS e do COFINS. Este trabalho se propõe a analisar a posição das partes diretamente afetadas pela decisão exarada pelo Supremo, bem como realizar uma breve análise acerca da natureza dos tributos e da posição dos membros da Corte.

Palavras-Chave: Contribuições Sociais. Base de cálculo. Impostos. Receita. Faturamento. Constituição. Legislação.

ABSTRACT

In March 2017, the Full Court of the Federal Supreme Court concluded the judgment of the Extraordinary Appeal No. 574,706 / PR and established the thesis that the ICMS does not constitute the calculation basis for the incidence of PIS and COFINS. This judgment had the general repercussion recognized by the Supreme Court, so that the understanding established binds the position on this issue in relation to the other instances of the Judiciary. The judicial discussion ended a discussion that had been going on for a long time in the Supreme Court, having as its turning point, confirming this understanding in the Court, RE 240.785 / MG, whose effect was only between interested parties. In RE 574,706/PR, it addressed the definition of the terms “revenue” and “invoicing”, through interpretation from the angle of the full reading of the Constitution. The issue is of great relevance in tax terms, as public and taxpayer coffers are directly affected by the decision. In addition, the legal basis adopted is likely to reflect the calculation method for the calculation of other taxes, as well as may lead to the exclusion of taxes other than ICMS from the PIS and COFINS tax base. This paper intends to analyze the position of the parties directly affected by the decision issued by the Supreme Court, as well as to make a brief analysis about the nature of the taxes and the position of the members of the Court.

Key-words: Social contributions. Calculation Base. Taxes. Revenue. Billing. Constitution. Legislation.

SUMÁRIO

Introdução.....	1
Capítulo 1 – Breve descrição acerca da natureza do ICMS, do PIS e da COFINS.....	4
1.1. ICMS.....	4
1.2. PIS/COFINS.....	5
1.3. A relação entre os tributos	7
Capítulo 2 – A decisão do STF	10
Capítulo 3 – A posição das partes da relação jurídico-tributária	16
3.1. Posição da Receita Federal do Brasil	16
3.1.1) Consulta Interna (Cosit) 13/2018	16
3.1.2) Instrução Normativa nº 1.911/2019	19
3.2. A posição dos contribuintes	20
Capítulo 4 – A posição dos órgãos judiciais e administrativos	25
Conclusão.....	33
Bibliografia	36

INTRODUÇÃO

A legislação tributária brasileira, como poucas no mundo, possui um grau de complexidade notório. Isso se deve à existência de inúmeras leis, decretos e instruções normativas, que dificultam o cumprimento das obrigações pelos contribuintes e elevam o custo operacional das empresas. Uma das formas de tentar diminuir o risco de autuações é a tutela jurisdicional, que busca delimitar a interpretação das normas de forma a garantir maior segurança jurídica.

A alta carga tributária do país é apontada, pelos empresários e economistas, como repressora da evolução industrial brasileira, contendo o consumo e as expansões industrial e comercial. A classe empresária nacional tem direcionado ao Fisco vários reclames, por considerar ilegais as alterações legislativas que alargaram a base de cálculo da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e para a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), visando especialmente alcançar os valores recolhidos a título do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS).

Por este motivo, ganhou destaque no cenário nacional o entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal (STF), através do julgamento do Recurso Extraordinário (RE) autuado sob nº 574.706/PR, que decidiu que o ICMS não deve compor a base de cálculo do PIS e da COFINS, o que é favorável aos contribuintes.

Por ser novidade, a decisão ainda é passível de muitas dúvidas e exige enorme cautela dos contribuintes pagadores. A fim de economizar no recolhimento do imposto e recuperar valores pagos indevidamente, as empresas devem se preparar para essa mudança na contabilização.

Isto porque, no cenário anterior, tanto o Superior Tribunal de Justiça (STJ) quanto o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) se posicionavam de forma contrária à exclusão do ICMS da base das contribuições sociais citadas.

Em anos recentes, o STJ, em recursos representativos de controvérsia, assentou que “é legítima a incidência de tributo sobre tributo ou imposto sobre imposto, salvo determinação constitucional ou legal expressa em sentido contrário, não havendo aí qualquer violação, a priori, ao princípio da capacidade contributiva”. (Resp 1.144.469/PR, Relator para acórdão Ministro Mauro Campbell Marques, 1ª Seção, DJe 02/12/2016).

No caso da incidência da COFINS e do PIS sobre o ICMS, aquela Corte fixou a seguinte tese: “O valor do ICMS, destacado na nota, devido e recolhido pela empresa compõe o 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”.

(Resp 1.144.469/PR, Redator para acórdão Ministro. Mauro Campbell Marques, 1ª Seção, DJe 02/12/2016).

Tal realidade começou a mudar quando, em março de 2017, o STF, na ocasião do julgamento do RE nº 574.706/PR, sob o rito de repercussão geral, decidiu que o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS. Inconformada, a União, alegou contradição e obscuridade no mencionado acórdão, e interpôs Embargos de Declaração, ainda pendentes de julgamento.

No supramencionado recurso, a União alega não restar especificado no acórdão proferido pelo STF qual ICMS que deve ser excluído da base de cálculo, se o destacado na nota ou aquele a recolher (ou pago).

Considerando que os embargos não possuem efeito suspensivo, os contribuintes cujas ações transitarem em julgado já podem realizar o levantamento dos valores oriundos da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Neste sentido, veja-se gráfico abaixo, referente ao julgamento do RE 574.706/PR:

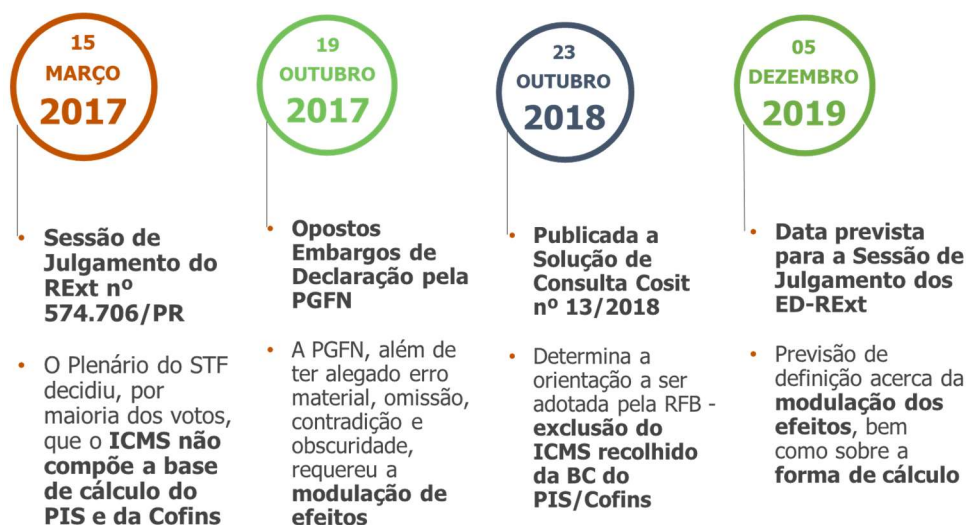


Gráfico 1: Linha do tempo do julgamento do RE 574.706/PR, pelo STF

Diante destes fatos, a estimativa total de impacto econômico da decisão do Supremo aqui abordada é de aproximadamente R\$ 485 bilhões, calculados até o ano de 2018¹. Contudo, desde a decisão do STF, em 2017, houve aumento tanto na arrecadação nominal do PIS e da COFINS quanto na sua participação sobre o total da arrecadação federal. Com isso, o impacto deverá ser ainda maior do que o calculado originariamente.

¹ Nota SIC Cetad/Coest nº 119 de 19 de junho de 2017. Interessado: Breno Ferreira Martins Vasconcelos. E-Processo nº 10030.000702/0412-90. Disponível em <https://www.jota.info/wp-content/uploads/2017/09/Nota-119-xxx.pdf>. Acesso em 20/10/2019.

Em decorrência da tese firmada pela Relatora Ministra Cármen Lúcia, abriu-se espaço para uma nova discussão: como operacionalizar, então, a exclusão deste ICMS da base de cálculo das contribuições, sob a ótica da decisão proferida e da possível (se viável) modulação dos efeitos, seus precedentes e interpretações derivadas?

Além disso, após o pronunciamento da decisão, surgiu outra controvérsia, com viés mais contábil: qual o valor que deverá ser retirado da base de cálculo do PIS e da COFINS? O ICMS destacado na nota fiscal – tese defendida pelos contribuintes – ou aquele recolhido efetivamente ao erário – tese defendida pela fiscalização?

Nesse diapasão, a discussão ganhou novos contornos quando a Receita Federal do Brasil (RFB) editou a Solução de Consulta Interna Cosit nº 13/2018, objetivando dar uma nova interpretação à decisão do STF, afirmando que o ICMS a ser excluído seria aquele apurado no mês, e não o total do imposto destacado nos documentos fiscais de venda. Importante destacar que a Cosit 13/2018 é de observância obrigatória por todos os agentes da RFB.

Faz-se necessário esclarecer a origem e a forma de cobrança destes tributos (ICMS, PIS e COFINS) para que seja possível compreender em que ponto estes três personagens do sistema tributário nacional convergem para que o primeiro interfira na base de cálculo dos demais.

A discussão acerca desse assunto baseia-se principalmente na inconstitucionalidade do art. 3º da Lei nº 9.718/1998, em que é disciplinado o conceito de faturamento. O referido artigo confronta-se com o disposto na Constituição, redefinindo o termo “faturamento”.

Insta mencionar, ainda, que o Supremo definirá, no julgamento dos Embargos de Declaração opostos pela Fazenda Nacional, dentre outros aspectos, se o entendimento sobre a não inclusão do ICMS nas bases de cálculo do PIS e da COFINS valerá para todos os casos que envolvem o tema ou apenas para as relações que foram estabelecidas após a decisão do plenário. Nesse sentido, a PGFN já se posicionou sobre o tema, dando parecer favorável à modulação dos efeitos para que a decisão do STF não retroaja.

Portanto, tal decisão mostra-se relevante dado o impacto financeiro que representa nas contas públicas, bem como na influência reflexa que causará no repensar da sistemática de outros tributos que guardam semelhança com o presente caso. Sendo assim, o objetivo do presente trabalho é fazer uma breve descrição acerca da natureza dos tributos, passando pela decisão do STF que decidiu pela exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, assim como a posição das partes existentes na relação jurídico-tributária e a jurisprudencial acerca do tema.

Capítulo 1 – Breve descrição acerca da natureza do ICMS, do PIS e da COFINS

1.1) ICMS

O Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é um tributo de competência dos estados e do Distrito Federal. Tal imposto incide, principalmente, sobre a circulação de mercadoria. Também incide sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de comunicações, de energia elétrica, de entrada de mercadorias importadas e aqueles serviços prestados no exterior.

Originariamente, através da Emenda Constitucional nº 18, de 01 de dezembro de 1965, surgiu o ICM – Imposto sobre Circulação de Mercadorias, multifásico, contudo, sem apresentar as características de cumulatividade, próprias dos impostos “em cascata”, pois seu pagamento era feito sobre o valor agregado, isto é, a diferença maior entre o valor da operação tributada e o da operação anterior. Com a entrada em vigor da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88), o atual sistema tributário nacional entrou em vigor em 1º de março de 1989, extinguindo os impostos especiais, de incidência única, de competência federal. Com isso, foi regulado o imposto em seu atual formato.

O ICMS é regulamentado pela Lei Complementar nº 87/1996, alterada posteriormente pelas Leis Complementares 92/1997, 99/1999 e 102/2000, com cada estado possuindo autonomia para estabelecer suas próprias regras de cobrança.

A base de cálculo do ICMS é o montante da operação, incluindo o frete e despesas acessórias cobradas do adquirente/consumidor e sobre ela se aplicará a alíquota do ICMS respectiva.

Caracteriza-se por ser um imposto não cumulativo, pois incide sobre cada etapa da circulação de mercadorias separadamente. Em cada uma dessas etapas deve haver a emissão de nota ou cupom fiscal. Isso é necessário devido ao fato de que esses documentos serão escriturados e serão através deles que o imposto será calculado e arrecadado. Na maioria dos casos, as empresas repassam esse imposto ao consumidor, embutindo-o nos preços dos produtos.

A não cumulatividade foi aplicada ao ICMS após a Emenda nº 18 de 1965, oriunda de ideias que penetraram no Brasil após a Segunda Guerra Mundial, relativas às vantagens do método de tributação de “*valeur ajoutée*”, “*value added tax*”, ou “valor acrescido”. Nesse método, em cada operação, para efeitos fiscais, abate-se o que for devido em função da circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas etapas anteriores. Esse sistema é popularmente conhecido como “débito x crédito”, ou seja, o montante devido pelo contribuinte é deduzido do valor pago por este em etapas anteriores em suas compras de bens ou serviços já tributados pelo imposto. Atualmente, essa não cumulatividade para o ICMS está disciplinada no artigo 155, parágrafo 2º, inciso I da CRFB/88. Já a cobrança

não cumulativa das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS nasceu em 2002, com a publicação da Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (PIS não cumulativo), seguida, em 2003, pela Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (COFINS não cumulativa).

As mercadorias são tributadas de acordo com sua essencialidade. Assim, para produtos básicos, como o arroz e o feijão, o ICMS cobrado é menor do que no caso de produtos supérfluos, como cigarros e perfumes, por exemplo. No entanto, vale ressaltar que serviços como o de energia elétrica, combustíveis e telefonia, embora sejam necessários para a boa qualidade de vida dos indivíduos, possuem alíquotas altíssimas de ICMS, o que vai de encontro à regra da essencialidade.

Outra característica do imposto é seu aspecto regressivo, em que, proporcionalmente, quem ganha menos muitas vezes acaba por gastar uma parte maior de sua renda com a cobrança do tributo. Isto ocorre porque, independente da capacidade contributiva de cada um, todos pagam o mesmo imposto, uma vez que vem embutido no preço dos produtos.

A Constituição Federal determina que 25% do ICMS arrecadado pelo Estado seja repassado aos municípios. Sendo que, 75% desse montante, no mínimo, devem ser distribuídos aos municípios na proporção do valor adicionado fiscal (VAF) e os outros 25% de acordo com o que dispuser a lei estadual.²

1.2) PIS/COFINS

O PIS - Programa de Integração Social foi instituído pela Lei Complementar nº 7/70, e o PASEP - Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, pela Lei Complementar nº 08/70. A partir de 1º de julho de 1976, os fundos constituídos com os recursos destes foram unificados sob a denominação de PIS/PASEP.

Os objetivos destes programas são o custeio do seguro-desemprego e do abono aos empregados³, além de financiar programas de desenvolvimento econômico através do Banco Nacional do Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES).

² Art. 158. Pertencem aos Municípios:

IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I - três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.

³ A PEC 06/2019 (Reforma da Previdência), a ser publicada como EC 103/2019, altera o §3º do art. 239, que pela redação proposta afirma:

§ 3º Aos empregados de baixa renda cujos empregadores contribuam para o Programa de Integração Social ou para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, é assegurado o pagamento anual de abono salarial em valor de até um salário mínimo.

São contribuintes do PIS as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhe são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda (IR), inclusive empresas prestadoras de serviços, empresas públicas e sociedades de economia mista, assim como suas subsidiárias, sendo excluídas as microempresas e as empresas de pequeno porte submetidas ao Simples Nacional (Lei Complementar 123/2006).

Já a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS foi instituída pela Lei complementar nº 70/91 e sucedeu ao FINSOCIAL - Fundo de Investimento Social, extinto pela mencionada lei. A arrecadação da COFINS destina-se exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social, e o financiamento da seguridade social.

São contribuintes da COFINS as pessoas jurídicas de direito privado em geral, inclusive as pessoas a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, também excetuadas as microempresas e as empresas de pequeno porte submetidas ao Simples Nacional.

No que tange à legislação constitucional, o PIS, previsto no art. 239 da CRFB/88⁴, e a COFINS, prevista no artigo 195, inciso I, alínea b, da CRFB/88⁵, decorrem da previsão do artigo 194 da Carta Cidadã⁶, que destaca que o poder público e a sociedade devem assegurar direitos na área da seguridade social (saúde, previdência social e assistência social).

Até 2002, o PIS e a COFINS eram contribuições cobradas somente em “cascata”, ou cumulativamente. Isso significa dizer que cada elo da cadeia de produção/comercialização de determinado bem era tributado tendo como base de cálculo seu faturamento, não havendo qualquer tipo de desconto relativo ao tributo pago na fase anterior.

Como a tributação incide no momento da venda, nas situações em que há várias operações de compra e venda entre empresas até que o produto chegue ao consumidor final, existirão vários momentos tributáveis. Por isso, este tipo de encargo é chamado de “tributo plurifásico”, visto que há várias situações de incidência do tributo antes do produto ser vendido ao usuário final.

⁴ 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. (Regulamento)

⁵ 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).

⁶ Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

Somente com a Emenda Constitucional 42, de 19 de dezembro de 2003, posterior, portanto, à instituição da cobrança não cumulativa dos impostos citados, é que a CRFB/88 estendeu a não cumulatividade às contribuições para o PIS/PASEP e para a COFINS, de que trata o seu artigo 195, incidentes sobre o faturamento das empresas ou ainda sobre a importação de bens e serviços. Melhor dizendo, a Constituição Brasileira autorizou a lei a definir os setores de atividade econômica para os quais essas contribuições seriam não cumulativas.

Desta forma, e a partir da edição da Lei nº 10.637/02 e da Lei nº 10.833/03, o PIS e a COFINS ficaram sujeitas a duas regras gerais de apuração: regime de incidência cumulativa e regime de incidência não acumulativa.

A sistemática da não cumulatividade adotada pelo legislador para as contribuições do PIS e da COFINS — chamada pela Receita Federal de regime de incidência não cumulativa — consiste em permitir que a pessoa jurídica desconte créditos relativos a determinados custos e despesas. Melhor explicando: existem gastos que são realizados pelas empresas visando à futura venda do bem ou prestação de serviço. Sobre estes gastos, especificados em lei, a empresa apura um crédito das contribuições para cada um. Efetuada a venda, a empresa calcula os valores devidos. Em seguida, compensa o valor dos créditos e somente recolhe à União a diferença entre o débito e o crédito.

A não cumulatividade para o PIS e para a COFINS é semelhante à aplicada ao ICMS. Entretanto, é setorizada, ou seja, há segmentos que ainda apuram e recolhem as contribuições pela sistemática cumulativa. Diferentemente do ICMS, as contribuições para o PIS e para a COFINS convivem com a cumulatividade e com a não cumulatividade concomitantemente, o que faz com que os efeitos da já mencionada decisão do STF sejam sentidos e aplicados de forma muito distinta, a depender da sistemática de apuração à qual o contribuinte estiver subordinado.

O fato gerador do ICMS é a circulação de mercadorias e serviços, e sua base de cálculo, é, via de regra, o valor da operação. Já para as contribuições para o PIS e para a COFINS o fato gerador e a base de cálculo (que se confundem dada a especificidade de apuração das contribuições), motivadores da discussão em questão, é a obtenção de receita ou faturamento. Em uma primeira leitura e mesmo análise, parecem muito distintos esses fatos geradores, mas não o são de fato, pois convergem no momento em que o ICMS compõe o preço da transação e conseqüentemente está embutido na receita bruta, que é fato gerador das contribuições.

1.3) A relação entre os tributos

Pode-se dizer que o ICMS está contido na base de cálculo das contribuições para o PIS e para a COFINS, dadas as redações das legislações que regulamentam as contribuições e suas conseqüentes interpretações. Temos então o centro de toda a presente discussão: o que evidenciaria um caso de bitributação, ou seja, tributo incidindo sobre tributo? Tal fato poderia ser entendido como dois entes federativos, no caso, União (PIS e COFINS) e estado (ICMS), cobrando tributos sobre o mesmo fato jurídico tributário.

Por este motivo, a questão da exclusão ou não do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS ganhou grandes proporções, com diversas correntes e pensamentos que divergem e, até certo ponto, possuem argumentos robustos que fazem com que o grau de complexidade do debate fique evidenciado.

Nesse sentido, importante mencionar a importância do papel de contadores e advogados na orientação dos contribuintes, pois há muitos procedimentos a serem adotados e grandes processos de retificações de obrigações acessórias, que devem ser conduzidos com bastante cautela, sob pena de indeferimento por parte do Fisco.

Como exemplo, o caso de um contribuinte que apura as contribuições para o PIS e para a COFINS pelo regime não cumulativo e durante os últimos cinco anos apresentou apuração credora, tendo utilizado estes créditos para a compensação com outros tributos federais. Isso poderia gerar um complexo processo de retificação envolvendo a retirada do ICMS das operações de entrada e saída desse contribuinte. Nesta linha, fazer os cálculos previamente pode evitar contratemplos futuros.

Seguindo esse raciocínio, o que talvez seja o grande ponto da discussão é entender o que o legislador pretendia ao afirmar que as contribuições mencionadas incidem sobre o faturamento. Nesse caso, qual seria o faturamento?

Destaca-se que a sistemática contábil de registro dos valores concernentes a pagamento do ICMS nas diversas etapas de circulação das mercadorias submetidas à incidência deste imposto não constitui fundamento hábil a determinar sua inclusão ou exclusão na base de cálculo de contribuições incidentes sobre o faturamento.

Ainda assim, a Fazenda Nacional vinha firmando o raciocínio de que o ICMS deve integrar o faturamento para fins de incidência do PIS/COFINS ao argumento de que aquele imposto constitui despesa do vendedor, dentre tantas outras.

É fato a constatação de que o faturamento tem como contrapartida contábil custos, despesas e lucro. Todavia, ao perquirir se determinada despesa tributária (v.g. o ICMS ou IPI) deve ou não compor a base de contribuições incidentes sobre o faturamento, não fica o intérprete adstrito à soma algébrica de elementos contábeis.

Afinal, a Constituição não há de ser interpretada à luz da contabilidade, mas sim à luz dos princípios e valores a ela iminentes. E o princípio a reger a delimitação constitucional da base de cálculo das exações tributárias é o da capacidade contributiva. A pergunta correta que há de fazer o intérprete, por conseguinte, na determinação da inclusão ou exclusão do ICMS na base de cálculo (faturamento) do PIS/COFINS, é se a parcela relativa ao ICMS que está embutida no faturamento tem algum tipo de correspondência com a capacidade contributiva do vendedor.

Observe-se que esta adequação do conceito contábil ao princípio constitucional da capacidade contributiva é obrigação do legislador ordinário que, por exemplo, determina o ajustamento do lucro líquido para fins da incidência da contribuição social sobre o lucro (Lei nº 7.689/88), ou que determina a exclusão do IPI na base de cálculo de contribuições sociais como o PIS/COFINS (Lei nº 9.718/98, art 3º, § 2º, I)⁷.

Sendo assim, o ponto a ser enfrentado acerca da questão é saber até que ponto a relação entre os tributos ora em análise fará com que um deles (ICMS) interfira diretamente no recolhimento dos demais (PIS/COFINS).

⁷ Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

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

I - as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos;

Capítulo 2 – A decisão do STF

O STF publicou, em setembro de 2017, o acórdão relativo ao julgamento do RE 574.706, que determinou que o ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS. Na ocasião, a maioria dos ministros seguiu o voto da relatora Cármen Lúcia, à época presidente do STF.

Na decisão, a ministra relatora reconheceu que os valores de ICMS constantes nas faturas e que são repassados aos fiscos estaduais pelas companhias não constituem receita bruta ou faturamento e, assim sendo, não podem incidir PIS e COFINS sobre os mesmos, como ocorria desde a criação destas contribuições.

Além da relatora, votaram pelo provimento do recurso a ministra Rosa Weber e os ministros Luiz Fux, Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio e Celso de Mello. Ficaram vencidos os ministros Edson Fachin, que inaugurou a divergência, Luís Roberto Barroso, Dias Toffoli e Gilmar Mendes. O recurso analisado pelo STF foi impetrado pela empresa Imcopa Importação, Exportação e Indústria de Óleos Ltda. com o objetivo de reformar acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF-4) que julgou válida a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições.

Segundo o STF, cerca de 10 mil ações foram suspensas à espera da decisão. Com isso, os processos que versam sobre a matéria e que, em razão do julgamento do Recurso Extraordinário, ficaram sobrestados, tiveram seu trâmite retomado, com a negativa de seguimento dos recursos da União que contrariarem o entendimento do Supremo e a retratação dos acórdãos dos Tribunais que tiverem julgado a matéria de forma contrária à tese fixada pelo STF.

Durante o julgamento do caso, a Advocacia Geral da União (AGU) divulgou dados dos impactos da decisão. Segundo o órgão, o Fisco deixará de arrecadar mais de R\$ 20 bilhões anuais com a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Além disso, terá que devolver entre R\$ 100 bilhões e R\$ 250 bilhões, valores que mudam de acordo com a fonte do governo, com as derrotas judiciais decorrentes da decisão do STF. Porém, deve-se ter em mente que esses valores são estimativas, e em alguns casos podem ter sido aumentados para gerar maior sensibilidade com relação aos impactos que serão causados com o cumprimento da decisão da Suprema Corte.

Já a procuradora-geral da República, Raquel Dodge, apresentou parecer ao STF no qual defendeu que a decisão tenha apenas efeitos *ex nunc* (futuros), posteriores ao julgamento dos embargos declaratórios apresentados pela Fazenda Nacional. De acordo com a PGR, caso seja definida eficácia retroativa, os pedidos de restituição poderiam gerar considerável impacto orçamentário ao Estado.

No parecer, a PGR destaca que a decisão tomada pela Suprema Corte produziu importante modificação no sistema tributário brasileiro. Além disso, alcança um grande número de transações fiscais, podendo acarretar o pagamento de restituições que implicariam vultosos gastos por parte do Poder Público.

"Todos esses riscos, somados à atual e notória crise econômica por que passa o país e à necessidade de dar-se primazia ao equilíbrio orçamentário financeiro do Estado, impõem a cautela de proceder-se à modulação dos efeitos da decisão embargada, de modo que o cumprimento do aresto não detenha efeitos retroativos, mas eficácia póstera".⁸

Sendo assim, a PGR opinou pelo provimento parcial do pedido da Fazenda Nacional, no sentido de modular a decisão e não para reformá-la, considerando a profunda discussão promovida pela Suprema Corte.

Do acórdão proferido no julgamento, foram opostos, pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), Embargos de Declaração, em que a Fazenda requereu a integração do acórdão para sanar obscuridade quanto ao critério de cálculo da parcela do ICMS passível de ser excluída das bases de cálculo do PIS e da COFINS (ICMS “a pagar” x ICMS “destacado”) e a modulação dos efeitos do decisum para que este somente produza efeitos gerais a partir da data do julgamento de seus declaratórios, em função do suposto impacto econômico do julgado.

Quanto à primeira questão, de fato os votos dos ministros, inclusive os que votaram contra a exclusão, esclareceram que a parcela a ser retirada das bases de cálculo do PIS e da COFINS corresponde ao “ICMS destacado” nas notas fiscais:

“Poder-se-ia aceitar que a análise jurídica e a contábil do ICMS, ambas pautadas na característica da não cumulatividade deste tributo, revelariam que, assim como não é possível incluir o ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, também não seria possível excluí-lo totalmente, pois enquanto parte do ICMS é entregue diretamente ao Estado, parte dele se mantém no patrimônio do contribuinte até a realização da nova operação. Entretanto, a análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há que levar em consideração o conteúdo normativo do art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, ou seja, examina-se a não cumulatividade a cada operação. (...) 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. Portanto, ainda

⁸ Parecer N.º 1708/2019 – AJC/SGJ/PGR. Disponível em http://www.mpf.mp.br/pgr/documentos/PIS_Cofins.pdf. Acesso em 12/11/2019.

que não no mesmo momento, o valor do ICMS tem como destinatário fiscal a Fazenda Pública, para a qual será transferido. 8. Por ser inviável a apuração do ICMS considerando cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, resolveu-se adotar o sistema de sua 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. Esta é a chamada análise contábil ou escritural do ICMS.” (voto da ministra Cármen Lúcia, fls. 21/24).⁹

“Por conseguinte, o desate da presente controvérsia cinge-se ao enquadramento do valor do ICMS, destacado na nota, devido e recolhido, como receita da sociedade empresária contribuinte. (...) Logo, embora não haja incremento patrimonial, o valor relativo ao ICMS destacado e recolhido referente a uma operação concreta integrará a receita efetiva do contribuinte, pois gerará oscilação patrimonial positiva, independentemente da motivação do surgimento da obrigação tributária ou da destinação final desse numerário ao Estado em termos parcial ou integral, após devida compensação não automática na qual se considera a técnica da não cumulatividade, como, por exemplo, pela metodologia de conta gráfica, por sua vez expressamente referida no libelo da demanda veiculado no mandado de segurança impetrado pela parte Recorrente. (...) Posta essa premissa, colhe-se da jurisprudência do STF a diferenciação entre ingressos em geral e a receita bruta, pois esta significa uma oscilação patrimonial nova e positiva, e não um incremento no patrimônio do contribuinte, afinal também ocorre em casos de venda com prejuízo.” (voto do ministro Luiz Edson Fachin – fls. 37/39).¹⁰

Ainda em seu voto, o ministro Edson Fachin citou o voto proferido pelo ministro Marco Aurélio, à época do julgamento do RE 240.785 (DJe 16/12/2014), de relatoria do segundo, no sentido de que o conceito de faturamento já havia sido discutido por anos na Corte:

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

⁹ Disponível em <https://www.conjur.com.br/dl/acordao-icms-nao-integra-base-calculo.pdf>. Acesso em 13/11/2019.

¹⁰ Disponível em <https://www.conjur.com.br/dl/acordao-icms-nao-integra-base-calculo.pdf>. Acesso em 13/11/2019.

existência de tributo sem que se tenha uma vantagem, ainda que mediata, para o contribuinte, o que se dirá quanto a um ônus, como é o ônus fiscal atinente ao ICMS. O valor correspondente a este último não tem a natureza de faturamento. Não pode, então, servir à incidência da Cofins, pois não revela medida de riqueza apanhada pela expressão contida no preceito da alínea ‘b’ do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal.”¹¹

A relatora do caso, ministra Cármen Lúcia, em voto muito elogiado pelos demais membros da Corte, citando doutrinadores e entendimentos pretéritos do próprio Supremo, votou pela inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS:

“Enfatize-se que o ICMS incide sobre todo o valor da operação, pelo que o regime de compensação importa na circunstância de, em algum momento da cadeia de operações, somente haver saldo a pagar do tributo se a venda for realizada em montante superior ao da aquisição e na medida dessa mais valia, ou seja, é indeterminável até se efetivar a operação, afastando-se, pois, da composição do custo, devendo ser excluído da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. Contudo, é inegável que o ICMS respeita a todo o processo e o contribuinte não inclui como receita ou faturamento o que ele haverá de repassar à Fazenda Pública. (...). Com esses fundamentos, concluo que o valor correspondente ao ICMS não pode ser validamente incluído na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.” (voto da ministra relatora Cármen Lúcia, fls. 21/24) ¹²

O ministro Luiz Fux, em seu voto, salientou que o que estava em discussão não era a possibilidade da incidência de tributo sobre tributo, mas sim o conceito constitucional de faturamento:

“E eu verifico, em primeiro lugar, Senhora Presidente, que afastar, pelo menos para mim, essa nuvem e esse fantasma, que nós aqui não estamos discutindo se é possível incidir tributo sobre tributo, na minha ótica. O que nós estamos discutindo aqui é acepção constitucional do faturamento, tal como encartado no artigo 195, inciso I.” (voto do ministro Luiz Fux – fl. 81)¹³

Concluiu, por fim, pela inconstitucionalidade da cobrança do ICMS.

Por outro lado, o ministro Luís Roberto Barroso, que votou pela constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, fez questão de mencionar que a situação econômica delicada enfrentada pelo país não deveria ser levada em consideração quando da análise do caso:

¹¹ Voto do ministro Marco Aurélio, no julgamento do RE 240.785 (DJe 16.12.2014). Disponível em <https://www.conjur.com.br/dl/acordao-icms-nao-integra-base-calculo.pdf>. Acesso em 13/11/2019.

¹² Disponível em <https://www.conjur.com.br/dl/acordao-icms-nao-integra-base-calculo.pdf>. Acesso em 13/11/2019.

¹³ Disponível em <https://www.conjur.com.br/dl/acordao-icms-nao-integra-base-calculo.pdf>. Acesso em 13/11/2019.

“Gostaria de dizer, logo no primeiro momento, que o fato de haver uma grave crise fiscal no país não me é indiferente, mas também não é decisivo para nenhuma das opções que devo fazer quando se trate de definir o que é certo ou errado, o que é justo ou injusto, o que legítimo ou ilegítimo. E, tenho decidido assim neste Plenário por mais de uma vez. Na questão da desaposentação – como se lembrarão –, eu votei pela possibilidade de desaposentação, apenas propondo uma fórmula que levasse em conta o que foi sacado do sistema e aquilo que se contribuiu a mais para o sistema. E também, no caso de contribuição previdenciária, eu votei no sentido de que não deve incidir contribuição previdenciária sobre verbas que não são incorporadas aos proventos, para que alguém não seja tributado sem a possibilidade de ter um benefício futuro em relação àquela incidência. Portanto, por convicção antiga, eu não produziria, por temor ao horror econômico, o horror jurídico.” (voto do ministro Luis Roberto Barroso – fl. 49)¹⁴

Já o ministro Gilmar Mendes utilizou seu voto para fazer uma análise do histórico da questão, abordando o conceito constitucional de faturamento e a inviabilidade de interpretação da Constituição conforme as leis, chegando às consequências do julgamento em questão, além de abordar julgamentos pretéritos realizados pela Corte com relação ao tema. Por fim, votou pela constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Em suas palavras:

“Nas primeiras oportunidades em que instada a manifestar-se acerca da inclusão do extinto ICM sobre a base de cálculo do PIS, esta Corte negou provimento ao recurso do contribuinte, considerando que a questão tinha sido resolvida com base em normas infraconstitucionais e que a violação à Constituição, se existente, era indireta e/ou reflexa. Trago, a propósito, os seguintes precedentes. (...) O RE 240.785 teve seu julgamento concluído apenas em 2014, no sentido de que o ICMS não compõe a base de cálculo da COFINS, uma vez que não faz parte do conceito de faturamento. Dentre as razões de decidir, sustentou-se, em síntese, que o faturamento representa o produto de atos que incrementam a riqueza do contribuinte. Ademais, considerou-se a posição do contribuinte como um mero intermediário, recebendo do consumidor a quantia relativa ao ICMS e repassando-a ao Estado. E que, ao tributar-se a referida parcela, estar-se-ia violando o princípio da capacidade contributiva. Naquela oportunidade, acompanhei a divergência inaugurada pelo Ministro Eros Grau, no sentido de que o ICMS ingressa no patrimônio do vendedor do produto, na medida em que compõe seu preço e integra seu faturamento, assim como os demais custos e gravames das operações comerciais. Reitero aqui todos os fundamentos que consignei no voto que formulei no RE 240.785/MG e que me fizeram concluir pela constitucionalidade da incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS sobre a parcela destacada de ICMS incidente nas vendas de mercadorias e serviços. Enumero minhas razões de decidir e explico cada uma delas com vagar a seguir: a) o ICMS integra a própria base de cálculo (o chamado cálculo por dentro), evidenciando que o imposto indireto compõe o valor da operação de compra e venda de mercadorias ou de prestação de serviços; b) a hipótese de incidência e a base de cálculo das contribuições ao PIS e da COFINS, tributos reais, estão relacionadas à realidade econômica bruta, sendo irrelevante se as

¹⁴ Disponível em <https://www.conjur.com.br/dl/acordao-icms-nao-integra-base-calculo.pdf>. Acesso em 13/11/2019.

operações são superavitárias ou não; c) a exclusão do ICMS da base de cálculo aproxima indevidamente a COFINS da Contribuição Social sobre o lucro líquido (CSLL) ; d) a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS gera consequências perversas ao sistema tributário e ao financiamento da seguridade social, tais como, a busca por novas fontes de financiamento ou o aumento de alíquota para fazer face às perdas de receitas, as quais são necessárias para o cumprimento dos encargos do Estado Social, e o aumento de complexidade e do custo de administração do sistema tributário; e) o ICMS destacado na nota fiscal não é automaticamente transferido ao Erário, nem o contribuinte é um mero intermediário entre o consumidor e a fazenda pública nessa transferência; f) o expediente de reduzir a arrecadação por via oblíqua torna ainda mais complexo e oneroso nosso sistema tributário.” (voto do ministro Gilmar Mendes – fls. 120/123)¹⁵

Com os Embargos de Declaração opostos pela PGFN, cabe agora ao Supremo modular, por fim, os efeitos da decisão que julgou inconstitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Em relação à discussão acerca de qual ICMS deverá ser excluído da base de cálculo (recolhido ou destacado), pelos votos dos ministros, ficou claro o considerado pela Corte diz respeito ao ICMS destacado nas notas fiscais.

¹⁵ Disponível em <https://www.conjur.com.br/dl/acordao-icms-nao-integra-base-calculo.pdf>. Acesso em 13/11/2019.

Capítulo 3 – A posição das partes da relação jurídico-tributária

Na relação jurídico-tributária, as partes envolvidas (Fisco e contribuintes) possuem direitos e obrigações a serem cumpridas. Muitas vezes, podem ocorrer desequilíbrios na relação, uma vez que o Fisco possui uma gama maior de benefícios e privilégios para a cobrança dos créditos tributários.

Com isso em mente, o contribuinte busca aproveitar cada brecha e mudança de entendimento dos órgãos judiciais para que tenha uma possibilidade de reestabelecer o equilíbrio na relação.

A complexa questão da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS gerou grande expectativa em ambas as partes. Pelo lado do Fisco, uma perda de arrecadação, além da possível obrigação de restituir aqueles que se sentem prejudicados com a cobrança do tributo (esta última hipótese, dependendo da modulação dos efeitos da decisão). Do outro lado, os contribuintes, tendo a oportunidade de ter despesas menores envolvidas na atividade empresária, além de reaver montantes pagos em divergência com o novo entendimento (novamente, o que dependerá da modulação da decisão).

Com isso, serão analisadas as posições das duas partes da relação: Fisco, na imagem da Receita Federal; e os contribuintes.

3.1) Posição da Receita Federal do Brasil

3.1.1) Consulta Interna (Cosit) 13/2018

Uma vez que o impacto da decisão judicial acerca do RE 574.706/PR ficou em evidência, e após a tentativa da União de modular os efeitos da decisão via o manejo de embargos de declaração, a Receita Federal editou a Consulta Interna nº 13/2018, a fim de amenizar os danos ao orçamento federal. Há de se ressaltar que o instrumento normativo não se confunde com a “Reposta Consulta”, tendo em vista que a consulta interna possui efeito de alcance geral, sendo provocada a pedido dos próprios delegados regionais.

Ao longo das quase trinta laudas em que vem escrita, apoiada sobre a transcrição dos votos proferidos por ocasião do julgamento desse RE e sobre exemplos que são dados para esclarecer a sua proposta, o que faz a RFB por meio dessa SCI é criar uma metodologia de cálculo que, na prática, acaba por restringir sobremaneira a eficácia dessa decisão do Supremo.

Pois segundo entendimento nela externado, o valor do ICMS a ser excluído das bases de cálculo das contribuições é aquele representado pelo ICMS a pagar, produto do cotejo entre os créditos das entradas e os débitos das saídas¹⁶. Pela interpretação puramente literal que faz

¹⁶ LC 87/96 Art. 24. A legislação tributária estadual disporá sobre o período de apuração do imposto. As obrigações consideram-se vencidas na data em que termina o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste artigo:

do voto condutor do acórdão, da lavra da eminente ministra Cármen Lúcia, e que foi acompanhado integralmente pelos demais membros afeitos à tese, entende a RFB que o cerne da discussão no RE 574.706 foi a exclusão do ICMS pago das bases de cálculo dessas contribuições¹⁷; e não o ICMS destacado no documento fiscal de venda, como vinha essa discussão sendo conduzida no STJ¹⁸.

Na prática, a aplicação desse entendimento faz com que o montante de ICMS a ser excluído das bases de cálculo das contribuições pelos agentes intermediários de uma cadeia de circulação seja menor do que seria acaso fosse considerado exclusivamente o ICMS destacado nos documentos fiscais de saídas; e menor ainda se a empresa for beneficiária de algum tipo de incentivo fiscal. Como se não bastasse, o racional da RFB para apuração das bases de cálculo leva em consideração que existem múltiplas formas de incidência (alíquotas básicas; alíquotas monofásicas; alíquota zero), motivo pelo qual determina que a partir dos Códigos de Situação Tributárias sejam apuradas tantas bases quanto forem as alíquotas a que submetido o contribuinte; para que, ato contínuo, aplicando-se o método de *rateio proporcional*, o ICMS a pagar possa ser dividido proporcionalmente a cada uma dessas bases – método esse que pode resultar em uma exclusão ainda menor de ICMS no cálculo dessas contribuições.

Com isso, o referido instrumento estabelece que, para fins de cumprimento das decisões judiciais transitadas em julgado que tratem da exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, no regime cumulativo ou não cumulativo de apuração, devem ser observados alguns pontos.

Primeiramente, conforme mencionado, o montante a ser excluído da base de cálculo mensal da contribuição é o valor mensal do ICMS a recolher, pois, de acordo com o entendimento da Receita Federal isso seria conforme o entendimento majoritário firmado no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, pelo Supremo Tribunal Federal.

I - as obrigações consideram-se liquidadas por compensação até o montante dos créditos escriturados no mesmo período mais o saldo credor de período ou períodos anteriores, se for o caso;

II - se o montante dos débitos do período superar o dos créditos, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado pelo Estado;

III - se o montante dos créditos superar os dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte.

¹⁷ Voto condutor do Acórdão do RE 574.706: “6. Poder-se-ia aceitar que a análise jurídica e a contábil do ICMS, ambas pautadas na não cumulatividade deste tributo, revelariam que, assim como não é possível incluir o ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins, também não seria possível excluí-lo totalmente, pois enquanto parte do ICMS é entregue diretamente ao Estado, parte dele se mantém no patrimônio do contribuinte até a realização da nova operação”

¹⁸ A legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelece tratamentos tributários distintos, de natureza subjetiva (vinculada à pessoa jurídica) ou objetiva (vinculada à natureza do bem ou serviço vendido, vinculada à sua destinação ou à natureza do adquirente), em relação às receitas mensais auferidas por parte das pessoas jurídicas, as quais podem ser tributadas às alíquotas modais (alíquotas básicas do regime cumulativo e não cumulativo), a alíquotas específicas, a alíquota zero ou de forma monofásica, bem como podem ter o tratamento desonerado de isenção, suspensão ou não incidência.

Considerando que na determinação da Contribuição para o PIS do período a pessoa jurídica apura e escritura de forma segregada cada base de cálculo mensal, conforme o Código de Situação Tributária previsto na legislação da contribuição, faz-se necessário que seja segregado o montante mensal do ICMS a recolher, com o propósito de se identificar a parcela do ICMS a se excluir em cada uma das bases de cálculo mensais da contribuição.

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

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

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

Ponto de maior ressalva refere-se à limitação da dedução da base de cálculo do PIS e da COFINS somente dos valores de ICMS a recolher, seja no PIS/COFINS do regime cumulativo, seja no regime não cumulativo.

Buscando prestar maiores esclarecimentos acerca da Cosit, a Secretaria da Receita Federal publicou, em 06/11/2018, uma nota de esclarecimento na qual afirma que “de forma consubstanciada e contundente, todos os votos dos Ministros do STF, formadores da tese vencedora da inconstitucionalidade, recaíram sobre a parcela mensal do ICMS a recolher a ser excluída da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins.”¹⁹

Logo, pode-se inferir que o posicionamento da Receita Federal impacta diretamente muitos contribuintes, principalmente ao considerarmos que os pedidos de compensação/restituição, ainda quando decorrentes de ações judiciais, necessitam da homologação fiscal por parte do órgão público.

¹⁹ Nota de esclarecimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil, publicada em 06/11/2018. Disponível em <http://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2018/novembro/nota-de-esclarecimento>. Acesso em 11/11/2019

Assim, os atuais pedidos de compensação/restituição em fase de homologação, que não utilizaram a metodologia da Cosit 13/2018, sujeitam-se ao alto de risco de não serem homologados administrativamente – gerando, mais uma vez, a necessidade de o contribuinte buscar soluções judiciais.

3.1.2) Instrução Normativa nº 1.911/2019

Em outubro de 2019, a Receita Federal publicou a Instrução Normativa (IN) nº 1.911/2019, que regulamenta a apuração, cobrança, fiscalização, arrecadação e administração da Contribuição para o PIS/Pasep, da COFINS, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da COFINS-Importação. O texto contém 766 artigos e entrou em vigor na data da publicação.

Esta Instrução Normativa contempla, também, a questão da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. O tema é abordado no artigo 27 da referida norma.

De acordo com tal artigo, para fins de determinação da base de cálculo a que se refere o art. 26, podem ser excluídos os valores referentes:

- I - vendas canceladas;
 - II - devoluções de vendas, na hipótese do regime de apuração cumulativa de que trata o Livro II da Parte I;
 - III - descontos incondicionais concedidos;
 - IV - reversões de provisões, que não representem ingresso de novas receitas;
 - V - recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas;
 - VI - as receitas de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível;
 - VII - venda de bens classificados no ativo não circulante que tenha sido computada como receita;
 - VIII - receitas auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;
 - IX - receita decorrente da transferência onerosa a outros contribuintes do ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996;
 - X - receita reconhecida pela construção, recuperação, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos;
 - XI - resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de participações societárias, que tenham sido computados como receita; e
 - XII - financeiras decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, referentes a receitas excluídas da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS.
- 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;

II - caso, na determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS do período, a pessoa jurídica apurar e escriturar 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 das contribuições;

III - para fins de exclusão do valor proporcional do ICMS em cada uma das bases de cálculo das contribuições, a segregação do ICMS mensal a recolher referida no inciso II 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;

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

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

Esta IN acompanhou a orientação da COSIT nº 13/2018, também editada pela Receita Federal, consolidando a posição do órgão fiscal de que somente o valor mensal do ICMS a recolher pode ser excluído da base de cálculo mensal das contribuições. Sendo assim, para identificar este montante, o contribuinte deve considerar o valor informado na EFD-ICMS/IPI e, quando estiver dispensado desta obrigação, terá de comprovar o valor a excluir com base na Guia de Recolhimento ou na Demonstração dos valores a recolher.

3.2) A posição dos contribuintes

Quando o legislador ordinário, ao regular a base de cálculo do tributo, o incompatibiliza com o princípio da capacidade contributiva, cabe ao Judiciário corrigir a situação violadora da moldura constitucional.

É exatamente o que ocorre no que concerne ao pleito de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS.

Por outro lado, o ICMS, ainda que possa constituir receita para fins contábeis, não pode compor a noção de faturamento inserta no art. 195, I, da Carta da República, mormente à luz da capacidade contributiva. Isso porque a parcela da receita correspondente ao ICMS constitui mero ressarcimento da despesa tributária do vendedor por parte do comprador. Tal despesa, bem como seu ressarcimento, foge completamente ao controle do contribuinte do PIS/COFINS,

constituindo obrigação *ex lege* que não comporta nenhum tipo de atuação gerencial por parte do vendedor.

A equação contábil (qual seja, receita – custos – despesas = lucro) deve ser entendida à luz da capacidade contributiva como composta de elementos sobre os quais o contribuinte possa atuar. Assim, quanto menores as despesas e custos, maior será o lucro, e é esta a lógica que faz girar a roda do sistema econômico constitucionalmente consagrado.

Se há despesas do contribuinte (vendedor), ressarcidas por seus clientes (compradores), sobre as quais nem o contribuinte, nem seus clientes têm qualquer ingerência, já que estabelecidas por lei, não cabe considerar seu ressarcimento como integrante da receita bruta do contribuinte para fins de uma outra exação. Isto constituiria flagrante violação ao princípio da capacidade contributiva.

Assim, o fator a ser ponderado na aplicação deste princípio constitucional não é o repasse de custos e despesas a terceiros. É certo que todos os custos e despesas são objeto de recuperação no preço de venda. O elemento determinante no que concerne à capacidade contributiva é o maior ou menor controle que o contribuinte possa exercer sobre tais custos/despesas.

Todo empresário pode aumentar a produtividade de seu negócio e reduzir os gastos com a folha de salários (e, conseqüentemente, com os encargos sociais). Do mesmo modo, podem buscar melhores prazos e condições, ou menor preço, junto a seus fornecedores. No entanto, não é possível que este reduza o valor do ICMS pago na venda de suas mercadorias. Ou seja, sobre esta despesa específica o espaço de atuação do contribuinte é nulo, constituindo mero repassador do valor do imposto.

Neste sentido, cabe referir-se aos comentários finais ao capítulo que trata das “Receitas de Vendas”, obra dos contabilistas Iudícus, Martins e Gelbcke:

“Apesar de não serem impostos, também devem ser considerados como deduções os valores cobrados de terceiros que não pertençam à empresa, pois o correto tecnicamente é não incluir nenhum desses itens como parte da receita da sociedade. O melhor seria mostrar o faturamento bruto e dele deduzir todos esses impostos que não pertencem à empresa, e só chamar de receita o que de fato lhe sobra. Tudo que incide sobre o preço de venda e que é do governo não deveria nunca ser incluído como receita da sociedade. Todavia, a Lei das Sociedades por Ações optou pela inclusão e o Fisco ainda complicou um pouco mais, com uma divisão de impostos economicamente não válida.”²⁰

Note-se que esta mesma discussão já se travou em relação ao IPI na base de cálculo do PIS. Quando implantado, o PIS pretendia incidir sobre a parcela do IPI incluída no faturamento das empresas (Resolução CMN/BACEN nº 174/71). Foi somente após a edição da Súmula nº

²⁰ IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; e GELBCKE, Ernesto Rubens

161 do extinto Tribunal Federal de Recursos (TFR) que a Receita Federal veio admitir a exclusão do IPI da receita bruta, chegando ao conceito da receita bruta sem imposto:

“... na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos, cobrados do comprador ou contratante (imposto sobre produtos industrializados) e do qual o vendedor dos bens ou prestador dos serviços seja mero depositário” (IN/SRF nº 51, de 03.11.78).

Além disso, há na Constituição Federal norma impeditiva a que se inclua o ICMS na base de cálculo de contribuições sociais, tais como PIS/COFINS. Este é, na verdade, o ponto central da discussão que se trava acerca da pretendida exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS. A capacidade contributiva, erigida de sua condição implícita nas constituições anteriores à de princípio explicitado na atual Carta Magna (art. 145, § 1º), não permite que se agregue ao conceito constitucional de faturamento o valor de imposto sobre vendas em que o vendedor funciona como mero agente arrecadador, já que em suas vendas cobra do cliente o valor correspondente.

Nesse diapasão, a capacidade contributiva encontra-se como o principal parâmetro de desigualdade que deve ser levado em consideração quando se atribui tratamento diferenciado aos sujeitos passivos. Paulo de Barros Carvalho leciona que:

“A capacidade contributiva do sujeito passivo sempre foi o padrão de referência básico para aferir-se o impacto da carga tributária e o critério comum dos juízos de valor sobre o cabimento e a proporção do expediente impositivo. Mensurar a possibilidade econômica de contribuir para o erário com o pagamento de tributos é o grande desafio de quantos lidam com esse delicado instrumento de satisfação dos interesses públicos e o modo como é avaliado o grau de refinamento dos vários sistemas de direito tributário. Muitos se queixam, entre nós, do avanço desmedido no patrimônio dos contribuintes, por parte daqueles que legislam, sem que haja atinência aos signos presuntivos de riqueza sobre os quais se projeta a iniciativa das autoridades tributantes, o que compromete os esquemas de justiça, de certeza e de segurança, predicados indispensáveis a qualquer ordenamento que se pretenda racional nas sociedades pós-modernas.”²¹

Regina Helena²², ao discorrer sobre o Princípio da Capacidade Contributiva, aponta que este pode ser compreendido em dois sentidos distintos.

Tem-se a capacidade contributiva absoluta ou objetiva quando um fato constitui manifestação de riqueza. Nesta acepção, o termo se refere à eleição, pelo legislador, de eventos que demonstrem aptidão para concorrer às despesas públicas. Tais eventos escolhidos apontam para a existência de um sujeito passivo em potencial que ostenta algum signo de riqueza, por

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 100.

²² HELENA, Regina. Curso de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 101.

exemplo, auferir renda, ser proprietário de veículo automotor, ser proprietário de imóvel urbano etc. Desse modo, funciona como pressuposto ou fundamento jurídico do tributo.

Por sua vez, a capacidade contributiva relativa ou subjetiva reporta-se ao sujeito individualmente considerado. Expressa a aptidão de contribuir na medida das possibilidades econômicas de determinada pessoa. Nesse plano, presente a capacidade contributiva em concreto, aquele potencial sujeito passivo torna-se efetivo, apto a absorver o impacto tributário.

Quando utilizada neste segundo sentido, sua existência está genericamente ligada à realização do Princípio da Igualdade, previsto no art. 5º, caput do Texto Maior, tendo o condão de realizar o próprio valor justiça. De modo específico, com esteio na disposição constitucional do § 1º do art. 14582, encontra-se intimamente conectado ao Princípio da Isonomia.

Também há violação quanto à capacidade contributiva relativa uma vez que desrespeitado o conexo Princípio da Igualdade, já que segundo o art. 194, V da CF/88, a promoção da equidade na forma de participação do custeio da Seguridade Social é objetivo do Poder Público. Dessa forma, aceitar que as contribuições sobre a receita incidam sobre os valores cobrados a título de ICMS é necessariamente admitir tratamento desigual: contribuintes que se encontram na mesma situação serão obrigados a pagar contribuições sociais com valores diferentes, unicamente porque submetidos a uma tributação estadual distinta.²³

Ademais, há outros princípios constitucionais, além da capacidade contributiva, que vedam a inclusão do ICMS na base de cálculo de contribuições sociais como o PIS/COFINS. Com efeito, a regra constitucional da não-cumulatividade do ICMS (art. 155, § 2º, I da Carta da República) afasta qualquer possibilidade de cobrança de um tributo, enquanto cumulativo, sobre o valor deste imposto não cumulativo.

Isso ocorre pois a cobrança de PIS/COFINS sobre o ICMS configura, na parcela correspondente à incidência de tributo (PIS/COFINS) sobre tributo (ICMS), um adicional de ICMS que, por definição constitucional, deveria ser não cumulativo. Não se trata no caso de *bis in idem*, como poderia parecer a um primeiro exame, mas sim de tributo sobre tributo a configurar incidência adicional daquele inicialmente cobrado.

Desse modo, caso se admita que a contribuição ao PIS/COFINS recaia sobre o faturamento da venda de bens com o acréscimo do ICMS, há de se reconhecer que tal incidência teria dupla natureza: a parcela cobrada sobre o produto da venda (o faturamento ou receita bruta) teria a natureza de contribuição e a parcela incidente sobre o ICMS que recai sobre estas mesmas vendas teria a natureza distinta de adicional do ICMS.

²³ ÁVILA, Humberto. O ICMS na base do PIS e da COFINS: incompetência, iniquidade e desigualdade. Revista dialética de direito tributário, São Paulo, nº 195, p. 73, dez. 2011.

Certamente, tal adicional deveria manter íntegra a não cumulatividade constitucionalmente prevista para o ICMS, o que não ocorreu, pelo menos até o advento das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, quando tais contribuições passaram a ser não cumulativas.

Capítulo 4 – A posição dos órgãos judiciais e administrativos

A tese da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, proclamada no RE 574.706/PR, não teve votação unânime. Foram seis votos favoráveis e quatro desfavoráveis à tese, com argumentos muito contundentes em ambas vertentes. Com o julgamento finalizado, sendo a repercussão geral de efeito *erga omnes* reconhecida, declarando que o ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS, pressupõe-se então que a decisão é *autoaplicável* e que todos os contribuintes poderiam aplicar seus efeitos a partir de então. Porém, não foi isto que aconteceu na prática, basicamente por dois motivos: (i) o processo não transitou em julgado, uma vez que a Fazenda Pública apresentou Embargos de Declaração, ainda pendentes de apreciação por parte do Supremo; e (ii) a Receita Federal se pronunciou logo após o julgamento do RE 574.706, através da Solução de Consulta Disit/SRRF06 6.012 de 2017 e, mais recentemente, através da Solução de Consulta Interna Cosit 13/2018.

Considerando a mencionada decisão da Suprema Corte, o Superior Tribunal de Justiça, que anteriormente havia decidido pela incidência do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS (REsp 1.144.469-PR), exerceu juízo de retratação e alinhou o seu posicionamento ao entendimento do STF, senão vejamos:

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

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

2. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do 574.706-RG/PR (Rel. Min. Cármen Lúcia, DJe 02-10-2017), com repercussão geral reconhecida, firmou a tese de que "O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS." (Tema 69 da Repercussão Geral). 3. Juízo de retratação exercido nestes autos (artigo 1040, II, do CPC), para negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(REsp 1100739/DF, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 27/02/2018, DJe 08/03/2018)

Conquanto pacificada a questão, pelos Tribunais Superiores, a matéria ainda tem gerado conflitos entre o fisco e os contribuintes, especificamente no que se refere aos critérios de apuração dos valores de ICMS a serem excluídos da base de cálculo das citadas contribuições.

Neste sentido, até o momento, temos decisões que, de maneira díspares, determinam que o ICMS a ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS é o destacado em nota fiscal, outras que determinam que o ICMS a excluir é aquele a recolher e ainda outras que não

determinaram qual imposto deverá ser excluído. Há ainda outras questões a analisar, como o regime de apuração das contribuições para o PIS e para a COFINS e o seguimento de atuação de cada contribuinte, pois muitos apuram mais créditos do que débitos (balança positiva de PIS e COFINS), servindo estes créditos para a compensação com outros tributos federais. Para estes contribuintes, a retroatividade pode ser muito difícil de ser operacionalizada. Já para outros, como os que apuram as contribuições pelo regime cumulativo, a retroatividade, apesar de também ser trabalhosa, é bem menos traumática. Em síntese, é preciso analisar com muita cautela como implementar a decisão, inclusive quanto a sua viabilidade operacional.

O ponto mais crítico da decisão do STF e das sentenças proferidas nos processos dos contribuintes é a operacionalização prática da exclusão. Como o STF ainda não se manifestou definitivamente sobre qual é a parcela do ICMS a excluir, se o destacado em nota fiscal ou o a recolher, ficou a cargo dos juízes de cada instância definirem em suas sentenças.

No entendimento firmado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil na Solução de Consulta Interna Cosit nº 13, de 18 de outubro de 2018, a parcela a ser excluída da base de cálculo mensal das contribuições corresponde ao valor mensal do ICMS a recolher, e não ao destacado em notas fiscais.

Aliás, diante de diversos questionamento dos contribuintes, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, em 06 de novembro de 2018, divulgou nota de esclarecimento sobre a referida Solução de Consulta Interna Cosit nº 13/2018, ratificando, esclarecendo e fundamentando o seu posicionamento. Segundo a citada nota, todos os votos dos Ministros do Supremo Tribunal Federal formadores da tese vencedora da inconstitucionalidade no RE 574.706 recaíram sobre a parcela mensal do ICMS a recolher a ser excluída da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, e não o destacado em notas fiscais. Vejamos os seguintes excertos:

Conforme se extrai do teor dos votos formadores da tese vencedora no julgamento de referido recurso, os valores a serem considerados como faturamento ou receita, para fins de integração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devem corresponder tão somente aos ingressos financeiros que se integrem em definitivo ao patrimônio da pessoa jurídica, na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.

Fundamentados na conceituação e distinção doutrinária entre “ingressos” e “receitas”, para fins de incidência das contribuições, os Ministros que formaram a tese vencedora definiram e consolidaram o entendimento de que a parcela mensal correspondente ao ICMS a recolher não pode ser considerada como faturamento ou receita da empresa, uma vez que não são de sua titularidade, mas sim, de titularidade dos Estados-membros. São ingressos que embora transitem provisoriamente na contabilidade da empresa, não se incorporam ao seu patrimônio, uma vez que, por injunção constitucional, as empresas devem encaminhar aos cofres públicos.

Dispõe a Constituição Federal que o ICMS é imposto não-cumulativo, o qual se apura e constitui o seu valor (imposto a recolher) com base no resultado mensal entre o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou por outro Estado ou pelo Distrito Federal.

De forma que o imposto só se constitui após o confronto dos valores destacados a débito e a crédito, em cada período.

O ICMS a recolher aos Estados-membros não corresponde ao valor destacado em notas fiscais de saídas. Querer imputar ao valor do imposto incidente na operação de venda e destacado em nota fiscal, como o sendo o ICMS apurado e a recolher no período, é querer enquadrar e classificar o imposto como se cumulativo fosse, em total contraponto e desconformidade com a natureza do imposto definida pela Constituição Federal, de sua incidência não cumulativa. Nenhum dos votos dos Ministros que participaram do julgamento do RE nº 574.706/PR endossou ou acatou o entendimento de que o ICMS a ser excluído da base de cálculo mensal das contribuições corresponde à parcela do imposto destacada nas notas fiscais de vendas. Como assentado com muita propriedade no próprio Acórdão, bem como na Lei Complementar nº 87, de 1996, os valores destacados nas notas fiscais (de vendas, transferências, etc.) constituem mera indicação para fins de controle, não se revestindo no imposto a ser efetivamente devido e recolhido aos Estados-membros.

Portanto, o entendimento prescrito na Solução de Consulta Interna Cosit nº 13, de 2018, no qual indica que a parcela a ser excluída da base de cálculo mensal das contribuições vem a ser o valor mensal do ICMS a recolher, está perfeitamente alinhado, convergente e harmonizado com o entendimento pontificado nos votos dos Ministros formadores da tese vencedora, uma vez que o ICMS a ser repassado aos cofres públicos, não é receita da pessoa jurídica e, por conseguinte, não compõe a base de cálculo das contribuições.

De outro lado, alegam os contribuintes que o ICMS a ser excluído das bases de cálculo do PIS e da COFINS é o destacado em notas fiscais, independentemente da utilização de créditos para a redução do valor a ser efetivamente recolhido aos cofres públicos. Argumentam, nesse sentido, que a Receita Federal teria restringido, indevidamente, o alcance da decisão do Supremo Tribunal Federal RE 574.706.

Saliente-se, nesse sentido, que o Tribunal Regional Federal da 4ª Região possui precedentes assegurando aos contribuintes direito de não incluir o valor do ICMS destacado nas notas fiscais de venda nas bases de cálculo do PIS e da COFINS, senão vejamos:

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

Conforme estabelecido pelo STF, no Tema 69, "O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS" (Recurso Extraordinário com repercussão geral nº 574.706), haja vista não consubstanciar receita. Assim sendo, o ICMS não deve compor a base de cálculo da COFINS e da contribuição ao PIS, quer se considere o faturamento (art. 195, inc. I, da CF - redação original) ou a receita (art. 195, I, "b" - redação dada pela EC nº 20/98), inclusive no período de vigência das Leis 10.637/02 e 10.833/03 (regime não cumulativo). As alterações produzidas pela Lei nº 12.973/2014 nas Leis nº 9.718/96, nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, não legitimam a incidência da COFINS e do PIS sobre o ICMS, porquanto a lei ordinária não pode alterar conceitos constitucionais (art. 110 do CTN) e, dessa forma, há de respeitar o conceito constitucional de receita, conforme assentou

o STF ao julgar o precitado RE n.º 574.706. No cálculo dos valores recolhidos indevidamente, deverá ser considerada a integralidade do ICMS destacado nas notas fiscais de saída, independentemente da utilização de créditos para a redução do quantum a ser recolhido aos cofres públicos. A pendência de julgamento dos embargos de declaração opostos pela União não tem o condão de suspender a tramitação dos processos sobre o tema. Resta sedimentada a jurisprudência no STF no sentido de que, para a aplicação de decisão proferida em RE com repercussão geral, não é necessário se aguardar o trânsito em julgado ou eventual modulação de efeitos.

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

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

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

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

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

AÇÃO RESCISÓRIA. JUÍZO DE RETRATAÇÃO. CABIMENTO DE AÇÃO RESCISÓRIA, POR VIOLAÇÃO A LITERAL DISPOSIÇÃO DE LEI, COM BASE EM JURISPRUDÊNCIA DO STF. ANTES DO JULGAMENTO DOS RES 240.785 E 574.706 NÃO HAVIA, NO STF, DECISÃO SOBRE A CONSTITUCIONALIDADE DA INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS. ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS. MONTANTE A SER EXCLUÍDO. VALOR DESTACADO NOS DOCUMENTOS FISCAIS COMO IMPOSTO DEVIDO.

1. A Corte Especial deste Regional pacificou o entendimento de que cabe ação rescisória, por violação a literal disposição de lei (CPC/73, art. 485, V - art. 966, V, CPC/2015), quando, à época do acórdão rescindendo, "não havia qualquer orientação do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria constitucional controvertida" (TRF4, AÇÃO RESCISÓRIA Nº 0013170-07.2011.404.0000, Corte Especial, Rel p/ Acórdão RÔMULO PIZZOLATTI, POR MAIORIA, D.E. 05/06/2018, PUBLICAÇÃO EM 06/06/2018).

2. Antes do julgamento dos RES 240.785 (2014) e 574.706 (03/2017), não havia pronunciamento definitivo do STF acerca da constitucionalidade da incidência do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS. 3. Via de consequência, não há falar em nova orientação do STF, porque, antes dos RES 240.785 (2014) e 574.706 (2017), o STF jamais havia examinado a constitucionalidade dessa matéria. 4. Conforme estabelecido pelo STF, no Tema 69, "O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência

do PIS e da Cofins" (Recurso Extraordinário com repercussão geral nº 574.706). 5. Caso não se especifique o valor a ser excluído da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, a prestação jurisdicional não será bastante para resolver a lide, haja vista que o Fisco não aceitará o direito do contribuinte em sua plenitude, ensejando a propositura de uma nova demanda judicial para cada processo já transitado em julgado. Ao se apreciar tal aspecto, não se viola o princípio da congruência ou o princípio da não surpresa. 6. O ICMS a ser deduzido é aquele destacado nos documentos fiscais como imposto devido, e não o ICMS efetivamente recolhido, conforme entendimento que tem prevalecido neste Colegiado.

(AR 5000035-56.2019.4.04.0000, Rel. Des. Fed. Rômulo Pizzolatti, 1ª Turma, DJe 04/04/19)

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

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

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

2. Se o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS, o valor a ser abatido pelo contribuinte só pode ser aquele que representa a integralidade do tributo repassado ao erário estadual, ou seja, o destacado na operação de saída, pois, de modo contrário, haveria simplesmente a postergação da incidência das aludidas contribuições sobre o tributo cobrado na operação anterior.

3. Precedentes desta Corte.

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

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

Colhe-se do inteiro teor do voto da Desembargadora Federal Cecília Maria Piedra Marcondes, relatora do acórdão acima citado, *in verbis*:

(...) Antes de tudo, necessário salientar que, na instância inaugural, a embargante formulou pretensão no sentido de excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS os valores relativos ao ICMS incidente sobre suas vendas mercantis, sendo certo que a r. sentença acolheu tal pretensão.

Portanto, tratando-se de sentença que, em face do entendimento manifestado pelo Fisco na Solução de Consulta COSIT nº 13/2018, contraria os interesses da União, examino a aludida controvérsia por força da remessa oficial.

Superada essa questão, prossigo.

Impende considerar que, a despeito de não ter concluído o 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, como, aliás, se denota do seguinte excerto daquele julgado:

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. De fato, se o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS, força convir que 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 ICMS cobrado na operação anterior.

Releva salientar que esta egrégia Turma já se manifestou sobre a referida controvérsia, como se denota do seguinte julgado:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE. JULGAMENTO ADSTRITO AOS FUNDAMENTOS DA REPERCUSSÃO GERAL. REJEIÇÃO.

(...)

2. No caso dos autos, não se verifica qualquer omissão no julgamento impugnado, mas mera irresignação da parte com a solução dada pela Turma, uma vez que o ICMS passível de exclusão é o incidente sobre a operação de venda, isto é, o que compõe o faturamento da empresa e não o ICMS a pagar (que corresponde à diferença entre o valor do ICMS devido sobre as operações de saída de mercadorias ou prestação de serviços e o valor do ICMS cobrado nas operações anteriores, pois o ICMS é tributo não cumulativo).

3. É certo que a questão foi devidamente enfrentada no RE nº 574.706, não havendo dúvidas de que o ICMS a ser abatido não é o pago ou recolhido, mas o ICMS destacado na nota fiscal de saída.

(...)

(AC nº 0000468-31.2007.4.03.6100, Rel. Des. Fed. Antonio Cedenho, DJe 26/04/18)

Também nesta Corte, acerca da matéria, destaca-se o seguinte julgado:

DIREITO PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. VÍCIOS INEXISTENTES. REDISCUSSÃO DA MATÉRIA. IMPOSSIBILIDADE. REQUISITOS DO ARTIGO ART. 1.022 CPC/2015. INEXISTÊNCIA. EMBARGOS REJEITADOS.

(...) - Ressalte-se que a decisão foi elaborada nos termos da RE 574.706, restando claro que o ICMS a ser abatido não é o pago ou recolhido, mas o ICMS destacado na nota fiscal de saída.

(ApReeNec nº 0000738-85.2017.4.03.6106, Rel. Des. Fed. Mônica Nobre, 4ª Turma, DJe 31/01/19)

No entanto, também são encontradas decisões omissas com relação ao ICMS que deverá ser excluído:

TRIBUTÁRIO. RE 574.706. REPERCUSSÃO GERAL. ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS. JUÍZO DE ADEQUAÇÃO.

1. Os autos retornam da Vice-Presidência desta Corte Regional para que a Turma, se assim entender, proceda ao juízo de retratação, em virtude da Tese fixada pelo Supremo Tribunal Federal no RE 574.706/PR, sob o rito de repercussão geral (Tema 69).

2. A inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo das referidas contribuições foi declarada pelo Supremo Tribunal Federal - STF, no julgamento do RE 574706/PR, cuja tese restou assim redigida: "O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins".
3. Em que pese a possibilidade de modulação dos efeitos da decisão referida, não há exigência do trânsito em julgado para a aplicação da tese firmada pelo Tribunal Superior, conforme apontado pelo art. 1.040, caput e III, CPC/15, segundo o qual, publicado o acórdão paradigma, "os processos suspensos em primeiro e segundo grau de jurisdição retomarão o curso para julgamento e aplicação da tese firmada pelo tribunal superior".
4. Ressalte-se, ainda, o entendimento do Supremo Tribunal Federal na orientação de que "A existência de precedente firmado pelo Plenário desta Corte autoriza o julgamento imediato de causas que versem sobre o mesmo tema, independente da publicação ou do trânsito em julgado do paradigma" (STF, ARE 930647 AgR, Relator Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 15/03/2016).
5. O próprio STF, em sessão do dia 03.04.18, reafirmou o posicionamento firmado no Recurso Extraordinário 574.706, ao julgar, entre outros, os RE 330.582, RE 352.759, AI 497.355, AI 700.220, RE 355.024, RE 362.057, RE 363.988 e RE 388.542, o que evidencia a força do referido precedente, que pacificou a controvérsia.
6. Ao reconhecer que o referido tributo não se inclui na base de cálculo da contribuição, considerado o faturamento, o STF deixou claro que o valor arrecadado a título de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte e, dessa forma, não pode integrar a base de cálculo dessas contribuições.
7. Ao concluir pela inclusão do ICMS sobre a base de cálculo do PIS/COFINS, o acórdão turmário se mostra em descompasso com o paradigma mencionado, merecendo ajuste.
8. Juízo de adequação exercido para excluir o ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS.
(AC nº 0017120-20.2006.4.05.8100, Rel. Des. Fed. Rogério Fialho Moreira, 3ª Turma, DJe 08/10/19)

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. EXCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. RE 574.706/PR.

1. O E. Supremo Tribunal Federal, no RE 574.706/PR, em sede de repercussão geral, reconheceu como indevida a inclusão do ICMS nas bases de cálculo do PIS e da COFINS (RE 574.706/PR, Relatora Ministra CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, j. 15/03/2017, DJe 02/10/2017).
2. Apelação a que se dá provimento no sentido de determinar a exclusão, relativa à base de cálculo do PIS e da COFINS, da parcela relativa ao ICMS.
3. Matéria reapreciada, em sede de juízo de retratação, por força do artigo 543-B, § 3º, do CPC/73, aplicável à espécie.
(AC nº 0014760-74.2014.4.03.6100, Rel. Des. Fed. Marli Ferreira, 4ª Turma, DJe 17/05/18)

Tais apontamentos demonstram, por si só, o imbróglio decorrente da discussão aqui tratada. Acontece que tal polêmica não termina aí, na medida em que convocar ou não a *ratio decidendi* do precedente veiculado pelo STF não é suficiente para, *per se*, por fim a questão. Isso porque, para aqueles que defendem a convocação imediata do precedente pretoriano, resta ainda delimitar qual a extensão da exclusão a ser realizada, ou seja, se seria o montante

destacado em nota fiscal ou aquele efetivamente pago pelo contribuinte, tudo isso em razão do disposto na Solução de Consulta Interna 13/2018.

No CARF, tal questão ainda vem sendo debatida de forma incipiente, mas já é possível encontrar manifestações no sentido de que o desconto deve ser pautado pelo valor efetivamente pago a título de ICMS e não o destacado, como se observa, por exemplo, do Acórdão 3302-006.550, julgado por maioria de votos.²⁴

Percebe-se, portanto, que a questão é ainda bastante controversa no seio do CARF, sendo alimentada pela demasiada demora por parte do STF em resolver definitivamente essa questão que lá tramita há mais de 10 anos, em especial pela indevida postergação quanto à análise de uma possível modulação de efeitos em favor da União, questão essa que, na qualidade de técnica de julgamento²⁵, poderia já ter sido conhecida de ofício pelo pretório excelso. Tal postura do STF, entretanto, só serve para fomentar uma patente sensação de insegurança jurídica para uma questão tributária tão relevante.

²⁴ O qual restou assim ementado: Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins. Período de apuração: 01/01/2012 a 30/06/2006. ICMS. BASE DE CÁLCULO. PIS/COFINS. NÃO INCLUSÃO. O montante a ser excluído da base de cálculo mensal da contribuição é o valor mensal do ICMS a recolher, conforme o entendimento da Solução de Consulta Interna nº 13/2018.

²⁵ Neste sentido: RIBEIRO, Diego Diniz. *A modulação de efeitos no controle de constitucionalidade em matéria tributária e a jurisprudência do STF*. In.: Revista Dialética de Direito Tributário, v. 178, p. 25-44, 2010.

CONCLUSÃO

Diante do cenário de complexidade normativa imposto pelas normas tributárias, nota-se a presença de uma constante necessidade de aperfeiçoamento da legislação nacional, a fim de torná-la mais clara, objetiva e, conseqüentemente, menos vulnerável a contestações judiciais.

A discussão quanto à exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS revela apenas uma parte desta complexidade. A importância da litigiosidade judicial ganha relevância diante das inúmeras ações que buscam, à longa data, alcançar uma decisão final.

Roque Antônio Carrazza²⁶ diz que a RFB não observou dispositivos constitucionais ao obrigar os contribuintes a incluírem o ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Considerando o fato de não haver lei alguma que discipline especificamente se o ICMS faz parte ou não da base de cálculo dos tributos federais mencionados, o agente ativo da Fazenda Nacional age autoritariamente, impondo instruções normativas nas quais o contribuinte tem a obrigação de se enquadrar, estando sujeito ao pagamento de multas e juros caso descumpra as obrigações atribuídas pela RFB.

Da análise dos argumentos expostos no acórdão do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, nota-se a busca em identificar o sentido jurídico dos termos “receita” e “faturamento”, sob o prisma constitucional, fundamentais para a delimitação dos componentes da base de cálculo das mencionadas contribuições sociais.

Além disso, o repasse do ônus fiscal não se mostra suficiente e necessário ao deslinde da controvérsia, na medida em que o tributo pode, ainda que de modo não oficial, ter seu encargo financeiro repassado a terceiros. Na prática, observa-se que esta não é uma característica exclusiva dos chamados tributos indiretos. Dessa forma, o ICMS não denota manifestação de riqueza do contribuinte.

Já a não cumulatividade, complexa técnica de tributação tanto em relação às contribuições sociais, quanto ao ICMS, revela que a falta de positivação expressa da composição de tributos na base de cálculo de outros tributos dá abertura para diversas interpretações quanto à sua adequação na sistemática de apuração de tributos.

Por sua vez, o princípio da capacidade contributiva obteve destaque nas argumentações da tese favorável aos contribuintes. Defendeu-se que a União se apropria indevidamente de valores que não expressam disponibilidade econômica, uma vez que são repassados aos Estados, não configurando receita das empresas.

Nesse sentido, os valores apresentados pela União, à época do julgamento, representam nada mais que o montante excedente que seria pago pelas empresas ao Fisco, sem contabilizar

²⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

que muitas sequer judicializaram o litígio. Um recurso que poderá agora ser destinado a investimentos, geração de postos de trabalho e até preços mais baixos na ponta, ao consumidor.

Com isso, restou definido que pelo regime da não cumulatividade, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se deve incluir todo o montante de ICMS na definição de faturamento aproveitado pelo Supremo Tribunal Federal.

Durante algum tempo, a jurisprudência do STJ consolidou-se em sentido desfavorável aos contribuintes, isto é, pela legalidade da inclusão do imposto estadual na base de cálculo das aludidas contribuições, conforme estabelecido na Súmula 68 daquele tribunal²⁷. No entanto, em função do disposto no artigo 105, III, 'a' e 'c', da Constituição, o tema fora decidido pelo STJ exclusivamente à luz das normas infraconstitucionais²⁸.

Porém, em 8 de setembro de 1999, no bojo do RE 240.785/MG, o Plenário do STF reconheceu o caráter constitucional da discussão e iniciou o julgamento do tema à luz do artigo 195, I, 'b', da Carta Maior.

Apesar de o julgamento só ter sido concluído em 8 de outubro de 2014, desde 2006 havia maioria de votos no Plenário pela inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS. Tal fato afasta o cabimento da modulação de efeitos por alteração jurisprudencial.

Alinhado aos primados de estabilidade e coerência dos precedentes (artigo 926 do CPC/15), em 15 de março de 2017, o STF prestigiou a sua jurisprudência e, sob a sistemática e efeitos da repercussão geral, reiterou o entendimento de que o "ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS", desta vez em precedente imbuído de eficácia persuasiva (RE 574.706/PR, relatora ministra Cármen Lúcia, Plenário, DJ 2/10/2017).

Seguindo o disposto no artigo 1.026 do CPC/15²⁹, a jurisprudência dos cinco Tribunais Regionais Federais e do STJ seguiu imediatamente a posição do STF, no sentido da exclusão do ICMS da base de cálculos das referidas contribuições³⁰.

²⁷ Súmula 68/STJ: "A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS".

²⁸ Arts. 3º, § 2º, III, da Lei 9.718/98 e 111 do CTN.

²⁹ Art. 1.026. Os embargos de declaração não possuem efeito suspensivo e interrompem o prazo para a interposição de recurso.

³⁰ TRF 1, AC 0019246-74.2015.4.01.3400, DES. FEDERAL JOSÉ AMILCAR, TRF1 - 7T, DJ 10/05/2019; TRF2, APC 0000330-53.2008.4.02.5002, DES. THEOPHILO FILHOAPELANTE, 3T, DJ 15/05/2019; TRF3, 6T, APC 5000484-15.2017.4.03.6110, DES. DIVA MALERBI, DJ 03/06/2019; TRF4, 5010750-80.2017.4.04.7000, VICE-PRESIDÊNCIA, DES. MARIA DE FÁTIMA LABARRÈRE, DJ 05/06/2019; TRF5, 08057921020184058401, DES. ROGÉRIO MOREIRA, 3T, DJ 20/05/2019; STJ REsp 1308287/BA, MIN. GURGEL DE FARIA, 1T, DJ 08/08/2018; AgInt no RE nos EDcl no AgInt no REsp 1355713/SC, MIN. HUMBERTO MARTINS, CE, DJ 29/06/2018; REsp 1536647/MG, MIN. HERMAN BENJAMIN, 2T, DJ 09/08/2018; STF RE 209314 ED, MIN. ROBERTO BARROSO, 1T, DJ 17-09-2018.

Pela análise dos acórdão mencionados no presente trabalho, verifica-se, portanto, que o posicionamento da Secretaria da Receita Federal tem encontrado pouco amparo na jurisprudência dos Tribunais Regionais Federais.

Ainda em face do momento de instabilidade fiscal que urge pela majoração da arrecadação e solidariedade dos contribuintes, não se pode olvidar dos preceitos e garantias que fundam o Estado e dão uma camada mínima de observância aos ditames do Estado Democrático de Direito. A relativização de valores constitucionais ao arrepio da evolução histórica do Estado implica em verdadeira desconstrução do significado da Constituição da República.

Assim, deixar de aplicar o princípio da capacidade contributiva sob o argumento de que as demais situações de tributação “em cascata” (tributo sobre tributo) estariam sob risco, seria postular pela aplicação indevida e inconstitucional do Direito Tributário no Brasil, o que não deveria ser o enfoque da relação entre contribuinte e Estado. Deve-se, isto sim, postular por uma integração a fim de dar real eficácia à Constituição da República.

Isto posto, ao longo do trabalho apresentado, foi buscado elucidar que, embora a Fazenda Nacional sempre tenha se posicionado a favor da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, não há fundamentos constitucionais e legais válidos para a referida inclusão. Pelo contrário, os princípios constitucionais que regem o Direito Tributário brasileiro convergem no sentido de que os contribuintes possuem o direito de verem excluído o ICMS da base das referidas contribuições. Logo, o direito dos contribuintes de obter a repetição de valores indevidamente pagos não pode, em hipótese alguma, ser ofuscado em virtude dos falhos argumentos trazidos pelo Fisco.

Po fim, a decisão da Suprema Corte vincula as demais instâncias do Poder Judiciário, na medida em que foi tomada em sede de repercussão geral de controvérsia. Ademais, possibilita que os mesmos fundamentos sejam aplicados quanto ao Imposto sobre Serviços (ISS), para que tais ingressos sejam excluídos da base de cálculo tanto do PIS quanto da COFINS. (Indo além, dada a identidade entre a base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB, a qual substitui a folha de pagamento da empresa, aplica-se também os fundamentos de exclusão do ICMS e do ISS à CPRB, quando esta tem como base de cálculo a receita bruta).

BIBLIOGRAFIA

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário*. 9. ed. rev. ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ANDRADE, Fábio Martins de. *Aspectos Sobre A Inconstitucionalidade da Inclusão do ICMS na Base da Cofins e do Pis*. 1. ed. São Paulo: Lumen Juris, 2017.

ÁVILA, Humberto. *O ICMS na base do PIS e da COFINS: incompetência, iniquidade e desigualdade*. Revista dialética de direito tributário, São Paulo, nº 195, dez. 2011.

BARRETO, Aires F. *A Nova Cofins: Primeiros Apontamentos*. Revista Dialética de Direito Tributário n.º 103. São Paulo: Dialética, 2004.

BASAGLIA, Cristiano Agrella. *Inconstitucionalidade do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS*. Revista de Estudos Tributários, São Paulo, v. 20, nº 115, mai./jun. 2017.

BIAVA JUNIOR, Roberto. *A “inconstitucionalidade” da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições PIS-COFINS: Análise dos efeitos e dos fundamentos jurídicoeconômico-contábeis que embasam a decisão do STF no RE 574.706*. Repertório de jurisprudência IOB. São Paulo, v. I, nº 6 de 2018, 2ª quinzena de março de 2018.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em 10/10/2019.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 10/10/2019.

BRASIL. Lei nº 4.502, de 30 de nov. de 1964. Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. BRASIL. Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4502.htm. Acesso em 12/10/2019.

BRASIL. Lei nº 13.473, de 8 de agosto de 2017 – LDO. Anexo de Riscos Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias para o exercício de 2018. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ Ato2015-2018/2017/Lei/L13473.htm. Acesso em 11/10/2019.

BRASIL. Lei Complementar nº 116. de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em 20/10/2019.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Exposição de motivos nº 00021/2015MF. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Exm/ExmMP-668-15.pdf. Acesso em 15/10/2019.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta nº 6.012, de 31 de março de 2017. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81786&visao=anotado>. Acesso em 15/10/2019.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta COSIT nº 104, de 27 de janeiro de 2017. Assunto: Contribuição para o PIS/PASEP e contribuição para o financiamento da seguridade social – COFINS. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=80103&visao=anotado>. Acesso em 20/10/2019.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta COSIT nº 187, de 29 de março de 2017. Assunto: Contribuição para o financiamento da seguridade social – COFINS. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=81597>. Acesso em 11/10/2019.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta COSIT nº 13, de 18 de outubro de 2018. Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep. Exclusão do ICMS da base de cálculo da contribuição. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=95936>. Acesso em 10/10/2019.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *O ICMS não integra a Base de Cálculo do PIS/Cofins – ADC nº 18*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 196. São Paulo: Dialética, 2012.

HARADA, Kyoshi. *ICMS - Doutrina e prática*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

KEPLER, Roberto Carlos e DIAS, Roberto Moreira. Da inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da Cofins. Revista Dialética do Direito Tributário n.º 75. São Paulo: Dialética, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

PAULO, Vicente; ALEXANDRINO, Marcelo. *Direito constitucional descomplicado*. 17 ed., rev. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

PAULSEN, Leandro. *Curso De Direito Tributário Completo*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

PÊGAS, Paulo Henrique. *Pis e Cofins*. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2018.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. *Pis e Cofins à Luz da Jurisprudência do Carf - Volume 2*. 1ª ed. São Paulo: MP Editora, 2013.

PETRY, Rodrigo Caramori. *Contribuições PIS/PASEP e COFINS – Limites Constitucionais da Tributação sobre o “Faturamento”, a “Receita” e a “Receita Operacional” das empresas e outras entidades no Brasil*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

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

TAVARES, André Ramos. *Curso de direito constitucional*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

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