



UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO (UNIRIO)

FELIPE LESSA DA COSTA

**A EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS:
uma análise crítica dos efeitos do RE nº 574.706/PR no regime de apuração
não cumulativa das contribuições**

Rio de Janeiro
2º semestre / 2021



FELIPE LESSA DA COSTA

**A EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS:
uma análise crítica dos efeitos do RE nº 574.706/PR no regime de apuração
não cumulativa das contribuições**

Trabalho de Conclusão de Curso de graduação, apresentado ao Centro de Ciências Jurídicas e Políticas da Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Professor Dr. Paulo Roberto Soares Mendonça

Rio de Janeiro
2º semestre / 2021

FELIPE LESSA DA COSTA

**A EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS:
uma análise crítica dos efeitos do RE nº 574.706/PR no regime de apuração
não cumulativa das contribuições**

Trabalho de Conclusão de Curso de graduação,
apresentado à Escola de Ciências Jurídicas da
Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro,
como requisito parcial para a obtenção do grau de
Bacharel em Direito.

Orientador: Professor Dr. Paulo Roberto Soares
Mendonça

Aprovado em: ___/___/___

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Paulo Roberto Soares Mendonça (orientador)
Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro - UNIRIO

Prof.^a Dr.^a Claudia Tannus Gurgel do Amaral
Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro - UNIRIO

Prof.^a Dr.^a Rosalina Corrêa de Araújo
Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro - UNIRIO

“Viste como ergueram aquele edifício de grandeza imponente? - Um tijolo, e outro. Milhares. Mas um a um. - E sacos de cimento, um a um. E blocos de pedra, que pouco representam na mole do conjunto. - E pedaços de ferro. - E operários que trabalham, dia a dia, as mesmas horas... Viste como levantaram aquele edifício de grandeza imponente?... À força de pequenas coisas!”

(ESCRIVÁ, Josemaria. Caminho, p. 823)

COSTA, Felipe Lessa da. **A EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS: uma análise crítica dos efeitos do RE nº 574.706/PR no regime de apuração não cumulativa das contribuições.** 2022. 60 f. Trabalho de Conclusão de Curso (graduação em Direito) – Centro de Ciências Jurídicas e Políticas, Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2022.

RESUMO

Com o julgamento do recurso extraordinário nº 574.706/PR, o Supremo Tribunal Federal finalmente decidiu pela exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições para o PIS/Cofins. Este trabalho tem por finalidade apresentar e analisar, de maneira expositiva e propositiva, os efeitos do referido julgamento no regime de apuração não cumulativa das contribuições sociais. Inicialmente, delimita-se a controvérsia jurídica posta no RE nº 574.706/PR, a partir de um breve histórico do caso concreto, do mapeamento da questão constitucional de fundo e de uma análise da evolução legislativa e jurisprudencial do conceito constitucional de faturamento. Após, são analisados os efeitos práticos do julgamento, tanto no que diz respeito à apuração do débito quanto ao regime de creditamento das contribuições, partindo da análise das decisões do Tribunal e dos posicionamentos emitidos pelo Fisco Federal ao longo do julgamento. Finalmente, conclui-se o trabalho apresentando, de forma expositiva, o *status quo* da nova sistemática de apuração não cumulativa instaurada pelo julgamento do RE nº 574.706/PR e, de forma propositiva, uma análise crítica dos efeitos do novo regime na ordem constitucional.

Palavras-chave: base de cálculo; PIS; Cofins; ICMS; faturamento.

COSTA, Felipe Lessa da. **THE EXCLUSION OF ICMS FROM THE PIS /COFINS CALCULATION BASE: a critical analysis of the effects of RE nº 574.706/PR on the non-cumulative calculation system of the contributions.** 2022. 60 f. Trabalho de Conclusão de Curso (graduação em Direito) – Centro de Ciências Jurídicas e Políticas, Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2022.

ABSTRACT

With the judgment of the extraordinary appeal nº. 574.706/PR, the Federal Supreme Court finally decided to exclude ICMS from the calculation basis of the contributions to PIS/Cofins. The purpose of this work is to present and analyze, in an expository and propositional manner, the effects of the aforementioned judgment on the non-cumulative calculation system of the social contributions. Initially, the legal controversy raised in RE nº 574.706/PR is delimited, from a brief history of the concrete case, the mapping of the constitutional issue and an analysis of the legislative and jurisprudential evolution of the constitutional concept of invoicing. Afterwards, the practical effects of the judgment are analyzed, both with regard to the calculation of the debt and the regime for crediting contributions, based on the analysis of the Court's decisions and the positions issued by the Federal Tax Authorities throughout the judgment. Finally, the work is concluded by presenting, in an expository way, the *status quo* of the new non-cumulative calculation system established by the judgment of RE nº 574.706/PR and, in a purposeful way, a critical analysis of the effects of the new regime on the constitutional order.

Keywords: calculation basis; PIS; Cofins; ICMS; invoicing.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1. A não cumulatividade do ICMS.....	48
---	----

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADC	Ação Declaratória de Constitucionalidade
Cofins	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
EC	Emenda Constitucional
ICMS	Imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços
IPI	Imposto sobre produtos industrializados
PIS	Contribuição para o PIS/Pasep
PIS/Cofins	Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins
PGFN	Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
RE	Recurso Extraordinário
RFB	Secretaria da Receita Federal do Brasil
SCI	Solução de Consulta Interna
STF	Supremo Tribunal Federal
TRF-4	Tribunal Regional Federal da 4ª Região

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	9
1.1 Objetivo e razões	9
1.2 Metodologia.....	10
1.3 Síntese do trabalho.....	11
2 DELIMITAÇÃO DA CONTROVÉRSIA JURÍDICA POSTA NO RE Nº 574.706/PR.....	13
2.1 Breve histórico.....	13
2.2 Questão constitucional.....	15
2.3 A evolução normativa e a jurisprudência do STF	16
2.4 Os fundamentos jurídicos da decisão	20
3 O ESTADO ATUAL DO DEBATE	28
3.1 Apuração dos débitos de PIS/Cofins	28
3.1.1 Julgamento do mérito do RE nº 574.706/PR.....	28
3.1.2 A Solução de Consulta Interna Cosit nº 13, de 18 de outubro de 2018.....	30
3.1.3 Julgamento dos Embargos de Declaração	32
3.2 Apuração dos créditos de PIS/Cofins	33
3.2.1 O Parecer Cosit nº 10, de 1º de julho de 2021	33
3.2.2 O Parecer SEI nº 12.943/2021/ME, de 27 de agosto de 2021	36
3.2.3 O Parecer SEI nº 14.483/2021/ME, de 24 de setembro de 2021.....	40
4 OS EFEITOS DO RE Nº 574.706/PR NO REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA DO PIS E DA COFINS	42
4.1 A nova sistemática de apuração.....	42
4.2 Uma análise crítica	44
4.3 Uma proposta de solução.....	47
5 CONCLUSÃO.....	52
REFERÊNCIAS	54
APÊNDICE A – Cenário 1	56
APÊNDICE B – Cenário 2	57
APÊNDICE C – Cenário 3	58
APÊNDICE D – Cenário 4.....	60

1 INTRODUÇÃO

1.1 Objetivo e razões

Após quase duas décadas de disputas administrativas e judiciais, o Supremo Tribunal Federal (STF) finalmente encerrou as discussões sobre a chamada “tese do século” com o julgamento dos embargos de declaração opostos pela União ao Recurso Extraordinário (RE) nº 574.706/PR, em maio de 2021. No dizer de Kiyoshi Harada¹, este é um tema bastante controvertido e que envolve uma disputa bilionária.

De fato, trata-se de controvérsia bem antiga acerca da inconstitucionalidade da inclusão do valor pago a título de imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS) nas bases de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins). A celeuma se justifica, entre outros motivos, porque o referido imposto, pela própria técnica de tributação “por dentro” que se lhe impõe, tem seu valor contido no preço da mercadoria ou serviço.

No mérito, o Tribunal já havia decidido a questão, em março de 2017, pela inconstitucionalidade da inclusão do referido imposto estadual na base de cálculo das contribuições sociais². Destarte, mesmo tendo resolvido a questão constitucional de fundo, restaram ainda algumas questões jurídicas pendentes, como bem alertou Andréa Mascitto³.

Entre os pontos não enfrentados pela Corte, destaca-se, por exemplo, a definição da data de produção de efeitos da decisão e o silêncio do STF sobre o *quantum* exato de ICMS a ser excluído da base de cálculo do PIS e da Cofins. Seria o ICMS “a recolher”? Ou o ICMS “destacado na nota”?

Finalmente, no julgamento de maio de 2021, em sede de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional, a Suprema Corte decidiu sobre essas duas questões modulando

¹ HARADA, Kiyoshi. Julgamento dos embargos declaratórios no RE no 574.706 (exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS-COFINS). Revista Fórum de Direito Tributário: RFDT, Belo Horizonte, v. 19, n. 111, p. 27-34, maio/jun. 2021.p.27

² Eis um trecho da ementa do acórdão:

“[...] O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS. [...] Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.”

³ MASCITTO, Andréa. As questões pendentes após a definição de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Revista dos Tribunais: RT, São Paulo, v. 107, n. 992, p. 220, jun. 2018.

a decisão – para determinar a partir de quando ela passaria a produzir seus efeitos – e estabelecendo que o valor do ICMS a ser excluído é aquele destacado na nota fiscal⁴.

Com esta decisão definitiva, uma alteração bem significativa se impôs na sistemática de apuração do débito de PIS e de Cofins, ou seja, do valor a pagar das contribuições. Agora, a partir da data de produção de efeitos da decisão prolatada no RE nº 574.706, todo o valor do ICMS destacado nas notas fiscais deve ser excluído da base de cálculo do PIS e da Cofins.

Noutro giro, tamanha clareza no julgado não se verificou no que concerne aos créditos da não cumulatividade das contribuições; isto porque o STF não apreciou os impactos de sua decisão no regime de creditamento do PIS/Cofins e nem mesmo se pronunciou sobre o assunto.

Esta lacuna gerada no julgamento acabou por gerar muitas dúvidas entre tributaristas, acadêmicos, contribuintes e até mesmo entre os servidores da própria Administração Tributária, contribuindo para um cenário de relativa (in)certeza e (in)segurança jurídica.

Se, de um lado, não houve dúvidas quanto ao alcance e os efeitos das decisões da Suprema Corte no que relativo ao débito, do outro surgiram muitos questionamentos sobre a tomada de créditos. Deveria a tomada de créditos seguir a mesma lógica adotada pelo STF com relação ao débito? A base de cálculo para apuração de créditos a descontar deveria ser o valor do item ou o valor do item subtraído do ICMS destacado na nota fiscal de aquisição?

Pelo exposto, o que se observa é que, ao fim e ao cabo, o que ficou em xeque foi o próprio regime de apuração não cumulativa do PIS e da Cofins. E é precisamente neste contexto incerto que exsurge a seguinte questão problema que este trabalho se propõe a resolver: quais são os efeitos das decisões proferidas pelo STF no julgamento do RE nº 574.706/PR no regime de apuração não cumulativa do PIS e da Cofins?

1.2 Metodologia

Este trabalho foi baseado em revisão bibliográfica de publicações científicas relativas à questão constitucional posta no RE nº 574.706/PR e aos fundamentos jurídicos da decisão do STF no que diz respeito à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins.

⁴ Eis um trecho do acórdão: “[...] no ponto referente ao ICMS excluído da base de cálculo das contribuições PIS-Cofins, prevaleceu o entendimento de que se trata do ICMS destacado, [...]”

Além da revisão bibliográfica, foi realizada pesquisa qualitativa de jurisprudência e evolução legislativa, com o intuito de mapear o histórico da evolução do entendimento do STF sobre o conceito constitucional de faturamento até chegar no posicionamento atual.

Finalmente, e não menos importante, fez ainda parte da metodologia uma pesquisa sobre os documentos oficiais emitidos pela Administração Tributária Federal relativos ao tema (Instruções Normativas, Soluções de Consulta, Pareceres etc.), os quais foram de grande valia na formulação da resposta à questão problema levantada na Introdução.

1.3 Síntese do trabalho

Este trabalho tem por finalidade apresentar e analisar, de maneira expositiva e propositiva, os efeitos do julgamento do RE nº 574.706/PR no regime de apuração não cumulativa do PIS e da Cofins. Em suma, trata-se de apresentar o *status quo* da novel sistemática de apuração da não cumulatividade das contribuições sociais – instaurada pelo STF no julgamento da “tese do século” –, suas implicações jurídico-constitucionais e uma proposta de solução para os problemas apontados. Para atingir este objetivo, o trabalho está estruturado em cinco capítulos e percorre o itinerário detalhado a seguir.

No Capítulo 1, realiza-se uma breve introdução ao tema com a ambientação do leitor ao caso objeto de estudo: o RE nº 574.706/PR. A seguir, identifica-se a questão problema que se pretende responder no trabalho. Concluindo a parte introdutória, são expostos os objetivos e razões que motivaram o trabalho e a metodologia utilizada.

No Capítulo 2, delimita-se a controvérsia jurídica posta no RE nº 574.706/PR. Para tanto, traça-se um breve histórico do caso concreto e mapeia-se a questão constitucional de fundo que fez o julgamento chegar à Corte constitucional, a saber: o conceito constitucional de faturamento. Após, invoca-se a evolução normativa e jurisprudencial do aludido conceito até o julgamento do recurso, bem como procede-se a uma análise dos fundamentos jurídicos dos votos dos ministros da corrente vencedora para se inferir o conceito constitucional de faturamento firmado no julgamento.

No Capítulo 3, é apresentado, de forma expositiva, o estado atual do debate, ou seja, o que restou definido no ordenamento jurídico brasileiro sobre a apuração dos débitos e dos créditos do PIS e da Cofins, após o julgamento do RE nº 574.706/PR. Para tanto, analisam-se as decisões proferidas pelo STF ao longo do julgamento, suas lacunas, passando pelas reações

e respostas do Fisco federal até chegar no posicionamento final emanado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

No Capítulo 4, apresenta-se o *status quo* da nova sistemática de apuração instaurada pelo julgamento do RE nº 574.706/PR e, a partir dela, uma análise matemática mais detalhada dos efeitos negativos da decisão no regime de apuração não cumulativa das contribuições sociais. Ao final, oferece-se uma proposta de solução.

Por fim, conclui-se o trabalho, no Capítulo 5, com um breve apanhado de tudo quanto foi exposto e a retomada da proposta de solução já apontada outrora.

2 DELIMITAÇÃO DA CONTROVÉRSIA JURÍDICA POSTA NO RE Nº 574.706/PR

2.1 Breve histórico

A controvérsia jurídica suscitada no RE nº 574.706/PR diz respeito à constitucionalidade – ou não – da inclusão do valor recebido a título de ICMS na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Data do ano de 1998 a primeira vez em que o STF se debruçou sobre o tema, o que ocorreu no julgamento do RE nº 240.785/MG.

O referido recurso extraordinário foi interposto por Auto Americano S.A. Distribuidor de Peças contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, o qual julgou ser constitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo da Cofins⁵.

O julgamento do RE nº 240.785/MG foi levado ao plenário da Suprema Corte no ano de 2006 e, na ocasião, seis ministros votaram pela inconstitucionalidade da inclusão – Marco Aurélio (relator), Cármen Lúcia, Ricardo Lewandowski, Ayres Brito, Cezar Peluso e Sepúlveda Pertence – e apenas um, Eros Grau, votou pela constitucionalidade. Com o pedido de vista do Ministro Gilmar Mendes, o julgamento foi suspenso.

Destaque-se que, a essa altura, mesmo com a suspensão, por conta dos seis votos a favor da inconstitucionalidade, a questão já estava praticamente decidida. Já havia maioria formada. Contudo, um dos ministros que havia votado pela inconstitucionalidade, Sepúlveda Pertence, aposentou-se em 17 de agosto de 2007, tendo sido substituído pelo ministro Menezes Direito em 5 de setembro do mesmo ano.

Ato contínuo à substituição dos ministros, o governo entrou com uma Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC nº 18), tendo como requerente o Presidente da República, com o mesmo objeto do RE nº 240.785/MG, qual seja, o de declarar a constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições sociais. Para a relatoria da ADC nº 18, foi escolhido o recém empossado ministro Menezes Direito.

⁵ Eis a ementa do acórdão recorrido:

“TRIBUTÁRIO – COFINS – AÇÃO DIRETA DE CONSTITUCIONALIDADE n. 1-1/DF – EXAÇÃO TIDA POR CONSTITUCIONAL – EFEITO VINCULANTE – RECURSO IMPROVIDO. Tendo a Suprema Corte declarado constitucional a cobrança da exação, é de se negar provimento ao apelo.” (AC 94.03.055894-6, Rel. Juiz Silveira Bueno, 3ª T, TRF – 3ª Região, julgado em 31.8.1994).

Em 25 de abril de 2008, decidiu-se pela existência de repercussão geral em um outro recurso extraordinário, com o mesmo objeto⁶. Desta vez, trata-se do RE nº 574.706/PR, objeto de estudo neste trabalho, impetrado por Imcopa Importação, Exportação e Indústria de Óleos LTDA e que tinha por relatora a ministra Cármen Lúcia.

Em maio de 2008, o STF finalmente pautou para julgamento tanto o RE nº 240.785/MG quanto a ADC nº 18. Na ocasião, a maioria dos ministros decidiu votar em primeiro lugar a ADC, tendo em vista que os efeitos de uma decisão em sede de controle concentrado seriam aplicáveis ao recurso em controle difuso. Assim, decidiu a Corte não julgar o RE enquanto não fosse julgada a ADC. Entretanto, a ADC acabou não sendo julgada à época por um pedido de vista do ministro Marco Aurélio.

No ano de 2014, o ministro Marco Aurélio, relator do RE nº 240.785/MG, solicitou à presidência que fosse dada continuidade ao julgamento do referido recurso tendo em vista requerimento da empresa recorrente e a presença de maioria já formada desde o ano de 2006. O pedido foi atendido e, em outubro, o STF decidiu por maioria que o ICMS não compõe a base de cálculo da Cofins⁷.

Contudo, essa decisão tomada em sede de controle difuso não possuía alcance erga omnes, mas tão somente efeitos *inter partes*. Isso significa afirmar que o posicionamento do Tribunal ainda poderia ser alterado no curso dos julgamentos tanto da ADC nº 18, em sede de controle concentrado, quanto do RE nº 574.706/PR, o qual já havia tido sua repercussão geral reconhecida pelo STF em 2008.

Em 2017, consoante será detalhado a seguir no decorrer deste trabalho, foi julgado o mérito do RE nº 574.706/PR para excluir o ICMS da base de cálculo das contribuições sociais e fixado seu tema de repercussão geral. Por esta razão, em 2018, o ministro Celso de Mello, monocraticamente, julgou prejudicada a ADC Nº 18 em face da perda de seu objeto.

⁶ Reconhecida a repercussão geral da questão constitucional relativa à inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS e da contribuição ao PIS. Pendência de julgamento no Plenário do Supremo Tribunal Federal do Recurso Extraordinário n. 240.785. RE-RG 574.706, Rel. Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno – meio eletrônico, DJe 16.5.2008.

⁷ Eis a ementa do acórdão:

“TRIBUTO – BASE DE INCIDÊNCIA – CUMULAÇÃO – IMPROPRIEDADE. Não bastasse a ordem natural das coisas, o arcabouço jurídico constitucional inviabiliza a tomada de valor alusivo a certo tributo como base de incidência de outro. COFINS – BASE DE INCIDÊNCIA – FATURAMENTO – ICMS. O que relativo a título de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços não compõe a base de incidência da Cofins, porque estranho ao conceito de faturamento.”

2.2 Questão constitucional

Com o intuito de se investigar a questão constitucional de fundo do julgamento do RE nº 574.706/PR, é mister olhar a base de cálculo das contribuições sociais, tal qual estabelecida no art. 195, I, b da Constituição Federal⁸.

Segundo consta da Carta Federal, a base de cálculo da Contribuição para o PIS e da Cofins é a receita ou o faturamento. Em tempo: como bem destacam Lucas Galvão de Britto e Semíramis de Oliveira Duro⁹, o texto constitucional original estabelecia a incidência apenas sobre o “faturamento” e, somente após a Emenda Constitucional (EC) nº 20/98, a incidência passou a se dar sobre a “receita ou faturamento”.

Ora, em uma primeira análise, a conclusão lógica a que se chega é que a controvérsia jurídica suscitada no recurso extraordinário nº 574.706/PR, sobre a inclusão ou não do ICMS na base de cálculo das contribuições sociais, nada mais é do que uma controvérsia acerca da inclusão (ou não) do ICMS no conceito constitucional de receita ou faturamento. De tal sorte que esta é a questão constitucional que se apresenta.

No dizer de Wozikosky¹⁰, para estar conforme os ditames constitucionais, “somente os valores que guardem pertinência com os conceitos de receita ou faturamento é que poderão ser validamente considerados como base de cálculo das contribuições, em respeito às limitações constitucionais ao poder de tributar”.

Neste sentido, os seguintes questionamentos propostos por Viviane Lemes da Rosa¹¹ indicam um roteiro bastante didático e seguro para solucionar a questão:

⁸ 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:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro; (grifo nosso)

⁹ BRITTO, Lucas.; DURO, Semiramis. PIS/COFINS. STF - Recurso Extraordinário n. 574.706/PR. Comentário por Lucas Galvão de Britto e Semíramis de Oliveira Duro. Revista de Direito Tributário Contemporâneo, vol. 10. Ano 3. p. 215. São Paulo: Ed RT, jan-fev. 2018.

¹⁰ WOCZIKOSKY, Adler. Direito à exclusão do ICMS da base de cálculo da contribuição previdenciária patronal devida pelas agroindústrias sob a ótica do julgamento do Supremo Tribunal Federal no RE 574.706/RG. - Repertório IOB de Jurisprudência: Tributário, Constitucional e Administrativo, São Paulo, n. 24, p. 25-38, 2. quin. dez. 2018. p. 27

¹¹ ROSA, Viviane Lemes da. Reflexões sobre o Recurso Extraordinário n. 574.706/PR. Revista Direito Tributário Atual, n.42. ano 37. p. 452. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2019.

[...] qual a definição de receita? A legislação refere-se à receita bruta ou à receita líquida? Qual a diferença entre os conceitos de receita e faturamento? Pode o ICMS integrar a receita ou o faturamento? Então, pode o ICMS compor a base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS?

Assim, pode-se afirmar que o ICMS somente integraria a base de cálculo das contribuições se e somente se seu valor pudesse se enquadrar no conceito constitucional de faturamento. Contudo, resta a dúvida: qual seria esse conceito de faturamento à luz da Constituição?

A resposta a essa questão constitucional foi a chave para o deslinde da questão. Não à toa, todos os ministros do STF, em seus votos, defenderam suas posições – a favor ou contra – a partir de um conceito constitucional de receita ou faturamento.

Em que pese a ausência de consenso no resultado da decisão e a votação “apertada”, por seis votos a quatro, não se pode olvidar que a *ratio decidendi* do caso é claríssima: a maioria dos ministros decidiu que o ICMS deve ser excluído da base de cálculo do PIS e da Cofins, pois ele não integra o conceito constitucional de faturamento adotado pelo STF para compor a base de cálculo das contribuições. Uma e outra vez, importa destacar: o fio condutor dos votos dos ministros foi o conceito constitucional de faturamento. E não poderia ser diferente.

2.3 A evolução normativa e a jurisprudência do STF

O constituinte originário de 1988 conferiu à União a competência tributária para instituir contribuições para financiamento da seguridade social e, no inciso I do art. 195 da Constituição Federal, elencou aquelas que seriam de responsabilidade dos empregadores e das empresas.

Destaque-se, como já relatado, que a redação primitiva do texto constitucional trazia apenas a expressão “faturamento” como base de incidência das contribuições, mas a Emenda Constitucional nº 20, de 16 de dezembro de 1988 (EC nº 20/1998) alargou essa base para “receita ou o faturamento”.

Nesta toada, a discussão sobre o conceito constitucional de faturamento e seu alcance é antiga no STF. Data de 1992 a primeira vez que o Supremo teve que se debruçar sobre o tema, no bojo do RE nº 150.555/PE¹². Na ocasião, o plenário da Corte decidiu, ao analisar a

¹² STF - RE: 150755 PE, Red. para acórdão: Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Data de Julgamento: 18/11/1992, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 20-08-1993

constitucionalidade da incidência do Finsocial¹³ sobre a receita bruta, que o faturamento que o constituinte pretendeu tributar era, precisamente, aquele definido pelo art. 22 do Decreto-Lei 2.397/1987¹⁴, qual seja: “a receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços, de qualquer natureza, [...]”

Posteriormente, este mesmo conceito de faturamento – receita bruta das vendas de mercadorias e serviços – foi mantido no julgamento do RE nº 150.764/PE¹⁵, o qual reafirmou, nos termos do voto do relator, “a adoção do conceito legal de receita bruta do DI. 2.397/87, que se reputou assimilável à noção de faturamento, a que remete o art. 195, I, da Constituição.”

Uma vez ainda, agora no julgamento do ADC nº 1/DF¹⁶, que tinha por objeto a Lei Complementar nº 70/1991 – instituidora da Cofins – o STF manteve o mesmo conceito de faturamento ao reputar como constitucional o seu art. 2º, o qual define faturamento como “a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.”¹⁷

Dos julgados colacionados, constata-se que a Corte firmou entendimento de que o conceito constitucional de faturamento – aquele intentado pelo constituinte originário – é, em apertada síntese, o resultado bruto da venda de mercadorias e da prestação de serviços, ou seja, o resultado auferido intimamente relacionado à atividade fim da empresa.

Em que pese a formação desse conceito pelo STF ao longo dos anos de 1992 a 1995, alguns anos mais tarde, em novembro de 1998, entrou em vigor a Lei nº 9.718/98, a qual conceituou receita bruta como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, incluindo não apenas as receitas relacionadas à atividade fim, mas todo e qualquer tipo de receita no conceito de faturamento¹⁸. Restou evidente, assim, que o legislador ordinário havia extrapolado o conceito constitucional de faturamento já consolidado pela Suprema Corte.

¹³ Contribuição social instituída pelo Decreto-lei nº 1.940/1982, que pode ser considerada uma “predecessora” da Cofins.

¹⁴ Art. 22. [...] § 1º A contribuição social de que trata este artigo será de 0,5% (meio por cento) e incidirá mensalmente sobre:

a) a receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços, de qualquer natureza, das empresas públicas ou privadas definidas como pessoa jurídica ou a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda;

¹⁵ STF - RE: 150764 PE, Relator: Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Data de Julgamento: 16/12/1992, TRIBUNAL PLENO, Data de Publicação: DJ 02-04-1993

¹⁶ STF - ADC: 1 DF, Relator: Min. MOREIRA ALVES, Data de Julgamento: 01/12/1993, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 16-06-1995 PP-18213 EMENT VOL-01791-01 PP-00088

¹⁷ Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

¹⁸ Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

Em adição, no mês seguinte – em dezembro de 1998 – entrou em vigou a EC nº 20/98, a qual deu nova redação ao art. 195 da Constituição Federal e incluiu o termo “receita” ao lado do “faturamento” na alínea b) do inciso I. Tratava-se, sem dúvida, de evidente tentativa de alargar a base de cálculo das contribuições para nela incluir, além do já consolidado conceito de faturamento (receita bruta de bens e serviços) todo e qualquer tipo de receita mesmo que não diretamente ligada à atividade fim empresarial, como, *e.g.*, locações de imóveis ou receitas financeiras.

Ao fim e ao cabo, esse movimento do constituinte derivado assemelhou-se a uma tentativa de conferir uma constitucionalidade superveniente ao § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98, o que não se admite no ordenamento jurídico pátrio. Ante essa ofensa à Magna Carta, viu-se o STF novamente obrigado a enfrentar a questão constitucional no julgamento de quatro outros recursos extraordinários, a saber: RE nº 346.084/PR¹⁹, RE nº 357.950/RS²⁰, RE nº 358.273/RS²¹ e RE nº 390.840/MG²².

Na apreciação dos referidos recursos, em sessão de 9 de novembro de 2005, o Plenário julgou inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98 ao ampliar o conceito de receita bruta, isto porque, à luz da redação primitiva do art. 195 da Carta Federal, ou seja, antes da EC nº 20/98, a única base de cálculo permitida pelo texto constitucional vigente era o “faturamento” e a jurisprudência do STF já havia se consolidado no sentido de tomar como sinônimas as expressões “faturamento” e “receita bruta”, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços.

Não à toa, posteriormente o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 foi revogado pela Lei nº 11.941/2009 e o caput do mesmo artigo foi alterado pela Lei nº 12.973/2014²³ para definir

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. (redação original)

¹⁹ STF - RE: 346084 PR, Relator: ILMAR GALVÃO, Data de Julgamento: 09/11/2005, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 01-09-2006

²⁰ STF - RE: 357950 RS, Relator: MARCO AURELIO, Data de Julgamento: 09/11/2005, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 15-08-2006

²¹ STF - RE: 358273 RS, Relator: MARCO AURELIO, Data de Julgamento: 09/11/2005, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 15-08-2006

²² STF - RE: 390840 MG, Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 09/11/2005, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 15-08-2006

²³ Eis a novel redação do art. 3º da Lei nº 9.718/98, dada pela Lei nº 12.973, de 2014:

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.

~~§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. (Revogado)~~

faturamento como a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977²⁴.

Nesta toada, impende destacar o que segue: não houve alargamento do conceito constitucional de faturamento após a promulgação da EC nº 20/98. Não é correto afirmar que, após a emenda, o faturamento inclui, além da receita bruta da venda de bens e serviços, a totalidade das receitas. A nova conformação do texto constitucional apenas alargou a possível base de incidência dos tributos (faturamento ou receita), mas manteve incólume o conceito constitucional de faturamento já plasmado nos precedentes do STF. Cabe à União, ao instituir o tributo de sua competência mediante lei, estabelecer a base de cálculo sem extrapolar os ditames constitucionais e os seus limites ao poder de tributar.

Tanto é assim que, como ensina Roque Antônio Carrazza²⁵, a Constituição Federal não institui tributo, mas somente outorga competências aos entes federados para fazê-lo – por lei. A União assim o fez com a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, criando-as com lastro no art. 195, I, b) da Constituição, por diplomas legais específicos e em dois regimes de apuração diferentes.

No regime cumulativo, as contribuições sociais são regidas pela Lei nº 9.718/98 e a base de cálculo é o faturamento²⁶; no regime não cumulativo, regido pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, a base de cálculo é a totalidade das receitas²⁷ – a qual inclui, por evidente, o faturamento. Trata-se, portanto, de uma liberdade de escolha concedida ao legislador ordinário pela EC nº 20/98 e não de um alargamento de conceitos constitucionais.

²⁴ Art. 12. A receita bruta compreende: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

II - o preço da prestação de serviços em geral; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

²⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 33 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2021. p. 447

²⁶ Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu **faturamento**, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei. (grifo nosso)

²⁷ Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - **Cofins**, com a incidência **não cumulativa**, incide sobre o **total das receitas** auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

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

Desta forma, tendo em conta o conceito constitucional de faturamento, muito bem sintetiza Solon Sehn²⁸: “a incidência do PIS/Pasep e da Cofins nos regimes cumulativo e não cumulativo, como se vê, vincula-se ao conceito de receita bruta: receita bruta operacional, no primeiro, e totalidade da receita bruta, no segundo.”

2.4 Os fundamentos jurídicos da decisão

O entendimento da corrente vencedora do julgamento do RE nº 574.706/PR foi no sentido de que a arrecadação do ICMS não se encaixa nos conceitos de faturamento ou receita e, por conseguinte, deve ser excluído da base de cálculo das contribuições sociais. Segundo restou definido pelo Tribunal Constitucional, a exação representa apenas mero ingresso financeiro a ser repassado à Fazenda estadual e, no dizer de Lucas Galvão de Britto e Semíramis de Oliveira Duro²⁹, “não se integra ao patrimônio do contribuinte como elemento novo e desembaraçado”.

A seguir, passa-se à exposição dos argumentos jurídicos trazidos por cada um dos seis ministros da corrente vencedora, ou seja, daqueles que pugnaram pela exclusão do ICMS do conceito de receita ou faturamento e, por extensão, pela inconstitucionalidade de sua inclusão na base de cálculo do PIS e da Cofins.

Da análise dos votos, é possível intuir a linha de raciocínio adotada pelo STF e os fundamentos jurídicos da decisão relacionados ao conceito constitucional de faturamento que, por relativo a tema de repercussão geral, informarão tantas outras controvérsias jurídicas correlatas eventualmente levadas à apreciação da Suprema Corte. São os votos dos ministros Cármen Lúcia, Marco Aurélio, Rosa Weber, Luiz Fux, Ricardo Lewandowski e Celso de Mello.

a) Ministra Cármen Lúcia (relatora)

No início de seu voto, a ministra retomou a evolução jurisprudencial do conceito de faturamento já consolidado no âmbito do STF, desde o RE nº 150.555/PE até o RE nº 240.785/MG e invocou a jurisprudência já formada na Corte de que o conceito constitucional de faturamento corresponde à receita bruta da venda de mercadorias e da prestação de serviços.

²⁸ SEHN, Solon. Exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS-COFINS. Revista dos Tribunais: RT, São Paulo, v. 107, n. 992, p. 195-218, jun. 2018. p.200

²⁹ BRITTO, Lucas.; DURO, Semíramis. PIS/COFINS. STF - Recurso Extraordinário n. 574.706/PR. Comentário por Lucas Galvão de Britto e Semíramis de Oliveira Duro. Revista de Direito Tributário Contemporâneo, vol. 10. Ano 3. p. 217. São Paulo: Ed RT, jan-fev. 2018.

Desta forma, deixou assentado que faturamento não é o mesmo que receita. Receita é gênero e indica a totalidade dos valores recebidos pela pessoa e que passam a incorporar o seu patrimônio. Nessa linha, faturamento é espécie do gênero receita e indica apenas os valores oriundos da atividade operacional. Muito embora todo faturamento seja receita, nem toda receita pode ser chamada de faturamento.

Em seguida, a ministra se valeu do argumento do tributarista Roque Antonio Carrazza³⁰ no julgamento do RE nº 240.785/MG, reproduzido adiante, para mostrar que o valor relativo ao ICMS apenas circula pela contabilidade e não se incorpora ao patrimônio das empresas:

[...] a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS leva ao inaceitável entendimento de que os sujeitos passivos destes tributos ‘faturam ICMS’. A toda evidência, eles não fazem isto. Enquanto **o ICMS circula por suas contabilidades**, eles apenas obtêm **ingressos de caixa, que não lhes pertencem**, isto é, **não se incorporam a seus patrimônios**, até porque destinados aos cofres públicos estaduais ou do Distrito Federal.

[...]

Portanto, há ingressos de dinheiro que são receitas, já que entram nos cofres públicos, a título definitivo. E há ingressos de dinheiro que neles apenas transitam, já que têm destinação predeterminada, nada acrescentando ao Erário.

[...]

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

Prosseguiu a relatora o seu voto com algumas digressões acerca da sistemática da não cumulatividade do ICMS e concluiu que o valor relativo ao imposto não se inclui na definição de faturamento aproveitada pela Corte e, por conseguinte, não pode integrar a base de cálculo das contribuições, já que o contribuinte não pode admitir como receita ou faturamento o que ele deverá repassar à Fazenda Pública.

A ministra concluiu seu voto propondo a seguinte tese para o presente julgamento: “o ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS”.

b) Ministro Marco Aurélio

Em seu voto, o ministro trouxe novamente ao debate os argumentos proferidos por ele próprio na qualidade de relator do RE nº 240.785/MG, focados principalmente no aspecto negocial para definir faturamento da empresa. Segundo o magistrado, estariam incluídos no

³⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS, 16ª ed., Malheiros: São Paulo, 2012, p. 666-667.

conceito constitucional de faturamento somente o que relativo ao negócio, ou seja, a venda de mercadorias ou a prestação de serviços.

Por esta razão, o valor relativo ao ICMS, por não revelar medida de riqueza da entidade, deveria ser excluído da base de cálculo do PIS e da Cofins. Destacam-se a seguir, por elucidativos, os pontos principais do voto:

[...] **faturamento** [...] decorre, em si, de um negócio jurídico, de uma operação, importando, por tal motivo, o que percebido por aquele que a realiza, considerada a **venda de mercadoria ou mesmo a prestação de serviços**. 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.

[...]

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. (grifo nosso)

Em sintonia com o voto do ministro está a lição de Uelze³¹, segundo a qual o cerne da hipótese de incidência das contribuições deve observar os critérios de “riqueza tributável” e inserir o montante de ICMS neste critério demonstraria completa falta de subsunção ao conceito das grandezas econômicas eleitas pela Constituição.

Finalmente, concluiu o ministro Marco Aurélio sua assentada acompanhando o voto da relatora e acrescentando que, independentemente da modalidade de recolhimento do ICMS, este valor nunca pode ser admitido como faturamento ou receita bruta da empresa, uma vez que pertence ao Estado.

c) Ministra Rosa Weber

A ministra Rosa Weber iniciou seu voto dizendo que a solução para o problema passaria, necessariamente, pela compreensão dos conceitos de receita bruta, receita líquida, ingressos e faturamento.

³¹ UELZE, Hugo Barroso. ICMS na base de cálculo do PIS-Cofins: perspectivas frente ao Recurso Extraordinário nº 574.706/PR. Revista de Estudos Tributários, Porto Alegre, v. 20, n. 115, p. 16-55, maio/jun. 2017. p. 35-36

Em seguida, destacou que o vocábulo “receita”, tal qual inserido pela EC nº 20/98 na alínea b) do inciso I do art. 195 da Constituição, é um conceito constitucional e que, portanto, não se confunde com o conceito contábil. Retomou ainda o conceito de receita bruta constante em voto de sua lavra proferido outrora no RE nº 606.107/RS³², como sendo um ingresso novo e positivo que se integra ao patrimônio:

Quanto ao conteúdo específico do conceito constitucional, a receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições, na esteira da clássica definição que Aliomar Baleeiro cunhou acerca do conceito de receita pública:

Foi precisamente com base neste raciocínio que Solon Sehn³³ apontou que o valor do ICMS, por não incorporar ao patrimônio do contribuinte, “não constitui receita da pessoa jurídica, mas apenas um ingresso de caixa ou trânsito contábil que deve ser repassado ao Tesouro Estadual”. Nesta mesma linha de raciocínio, prosseguiu acertadamente afirmando que “a decisão foi baseada na diferenciação entre ‘ingresso’ e ‘receita’”.

Finalmente, citando a doutrina de Ricardo Mariz de Oliveira³⁴, que define a receita como “algo novo, que se incorpora a um determinado patrimônio” e que constitui “dado positivo para a mutação patrimonial”, a ministra acompanhou a voto da relatora.

d) Ministro Luiz Fux

O ministro Fux conduziu a sua exegese da expressão “faturamento” constante do art. 195, inciso I, da Carta Federal, a partir do Direito Comercial, mais especificamente a partir da Lei nº 6.404/76, a qual, de acordo com o ministro, exclui impostos do conceito de faturamento.

Assim prosseguiu o magistrado na linha de que o destinatário do ICMS é o Poder Público e não o contribuinte. Nesta mesma linha, muito bem apontou Biava Júnior³⁵ que “a tese

³² STF - RE: 606107 RS, Relator: ROSA WEBER, Data de Julgamento: 22/05/2013, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 25/11/2013

³³ SEHN, Solon. Exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS-COFINS. Revista dos Tribunais: RT, São Paulo, v. 107, n. 992, p. 195-218, jun. 2018. p. 203

³⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Conceito de receita como hipótese de incidência das contribuições para a seguridade social (para efeitos da COFINS e da contribuição ao PIS). IOB-Repertório de Jurisprudência: tributário, constitucional e administrativo. n. 1, jan. 2001.p. 30.

³⁵ BIAVA JÚNIOR, Roberto. A "inconstitucionalidade" da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições PIS-Cofins: análise dos efeitos e dos fundamentos jurídico-econômico-contábeis que embasam a decisão do STF no RE 574.706. Revista de Estudos Tributários, Porto Alegre, v. 20, n. 115, p. 56-71, maio/jun. 2017. p. 62

fixada parte do pressuposto que o ICMS é receita pública estadual e que, no campo das ciências contábeis, não comporia o faturamento ou a receita das empresas.”

Impende destacar que este entendimento do ministro Fux é compartilhado pelos autores Clélio Chiesa e Marcos Hailton Gomes de Oliveira³⁶, segundo os quais o contribuinte de direito se colocaria, neta relação jurídica, em uma posição de “mero repassador” do ônus tributário aos Estados ou ao Distrito Federal, que são os sujeitos ativos da relação tributária. Neste sentido, os valores apurados e repassados a quem de direito assumiriam, na visão dos autores, uma natureza de “receitas fictícias”.

Por esta razão, o ministro concluiu que a parcela correspondente ao ICMS pago não teria natureza de faturamento e nem de receita, mas seria um mero ingresso, e acompanhou o voto da ministra Cármen Lúcia em todas as suas razões bem como na tese esposada.

e) Ministro Ricardo Lewandowski

Em seu voto, o ministro aduziu que o Direito Tributário não pode haurir seus conceitos do absoluto nada. Na sua visão, este ramo do Direito deve compreender o conceito de faturamento tal como o fazem os comerciantes e as empresas. Citou, nessa esteira, trecho de seu próprio voto proferido no julgamento do RE nº 240.785/MG:

O **faturamento** sempre foi entendido pela doutrina - de um lado – e mesmo pela prática comercial, como **receita oriunda da venda de mercadorias ou da prestação de serviços**. É isso que é, singelamente, faturamento. Basta perguntar para qualquer pessoa que passa na rua, qualquer indivíduo que se dedique à mercancia. Singelamente compreendido, faturamento, ou receita, é simplesmente isso. (grifo nosso)

Prosseguiu o ministro argumentando que uma verba recebida apenas com o propósito de repasse ao Estado não poderia ser classificada como tributável. Neste sentido, citou o tributarista Roque Carrazza, que denomina esse fenômeno de “mero trânsito contábil”.

Em suma, finalizou seu arrazoado alegando que a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições subverteria o conceito constitucional de faturamento ou receita e acompanhou integralmente o voto da relatora.

f) Ministro Celso de Mello

³⁶ CHIESA, C.; OLIVEIRA, M. Exclusão do ICMS do conceito de faturamento (base de cálculo do PIS e da Cofins): uma questão de coerência legislativa e jurisprudencial. Revista Tributária e de Finanças Públicas: RTrib, v. 15, n. 77, p. 101-111, nov./dez. 2007. p.106

Na análise do mérito da controvérsia jurídica, o ministro iniciou seu voto trazendo à colação os fundamentos trazidos pelo ministro Marco Aurélio na relatoria do RE nº 240.785/MG para mostrar que não é constitucionalmente possível incluir na base de cálculo do PIS e da Cofins os valores retidos a título de ICMS.

Em sequência, reputou como inaceitável a qualificação de qualquer ingresso financeiro como receita. Segundo o ministro, para que seja receita, é mister que a incorporação dos valores importe em acréscimo patrimonial e que se revista de caráter definitivo. Neste sentido, trouxe a lição de alguns doutrinadores para corroborar com sua posição, os quais são citados a seguir:

Para Geraldo Ataliba³⁷:

O conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo o dinheiro que ingressa nos cofres de uma entidade. **Nem toda entrada é uma receita.** Receita é a entrada que passa a pertencer à entidade. Assim, só se considera receita o ingresso de dinheiro que venha a integrar o patrimônio da entidade que o recebe. As receitas devem ser escrituradas separadamente das **meras entradas.** É que estas não pertencem à entidade que as recebe. **Têm caráter eminentemente transitório.** Ingressam a título provisório, para saírem, com destinação certa, em breve lapso de tempo. (grifo nosso)

Segundo Ricardo Mariz de Oliveira³⁸:

[...] as receitas são sempre novos elementos que se agregam ao conjunto patrimonial, ou melhor, são acréscimos de direitos ao patrimônio”

[...]

“receita é um tipo de ingresso ou entrada no patrimônio da pessoa **distinto de outros ingressos ou entradas,** embora guarde com todos eles um elemento comum, que é o de se tratar da adição de um novo direito à universalidade de direitos e obrigações que compõem esse patrimônio. Isso significa que **toda receita é um ‘plus jurídico’, mas nem todo ‘plus jurídico’ é receita [...].** (grifo nosso)

Na visão do ministro, acertada foi a conclusão de José Antônio Minatel³⁹:

“[...] **nem todo ingresso tem natureza de receita,** sendo imprescindível para qualificá-lo o caráter de **‘definitividade’** da quantia ingressada, o que não acontece com valores só transitados pelo patrimônio da pessoa jurídica, pois são por ela recebidos sob condição, ou seja, sob regime jurídico, o qual, ainda que lhe dê momentânea disponibilidade, não lhe outorga definitiva titularidade, pelo fato de os recursos adentrarem o patrimônio carregando simultânea obrigação de igual grandeza.

[...]

A definitividade do ingresso, aqui registrada como imprescindível para identificar a existência de ‘receita’, não se refere ao tempo de permanência no patrimônio da

³⁷ ATALIBA, Geraldo. “Estudos e Pareceres de Direito Tributário”, vol. 1/88, 1978, RT

³⁸ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. “Fundamentos do Imposto de Renda”, item n. II.2, 2008, Quartier Latin. p. 83

³⁹ MINATEL, José Antônio. Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação”, , item n. 4, 2005, MP Editora. p. 100/102.

pessoa jurídica. Tem a ver com a ‘titularidade e disponibilidade’ dos valores ingressados, aferidas pelo título jurídico que acoberta a respectiva operação, ou seja, ingresso definitivo é aquele que adentra o patrimônio do vendedor em contrapartida da mercadoria transferida ao comprador (...), conferindo aos beneficiários remunerados a **disponibilidade plena dos valores ingressados, sem qualquer outra condição que possa vincular a eficácia das operações.**

Portanto, só se pode falar em ‘receita’ diante de ingresso a título definitivo no patrimônio da pessoa jurídica, em regra proveniente do esforço pelo exercício da sua específica atividade operacional (...). Portanto, **‘receita’ é ingresso qualificado pela sua origem, caracterizando a entrada definitiva de recursos que, ao mesmo tempo, remuneram e são provenientes do exercício da atividade empresarial [...]** (grifo nosso)

Ainda sobre a diferenciação entre ingresso e receita, prosseguiu o decano citando autorizada doutrina de Aliomar Baleeiro⁴⁰:

são **inconfundíveis as noções conceituais de entrada ou ingresso**, de conteúdo genérico e abrangente, e de **receita**, de perfil restrito, que compreende, como espécie que é do gênero “entrada”, o ingresso definitivo de recursos geradores de “incremento” patrimonial, o que permite concluir que o **mero ingresso** de valores **destinados a ulterior repasse a terceiros não se qualificará, técnica e juridicamente, como receita**, para fins e efeitos de caráter tributário. (grifo nosso)

É de se destacar também a doutrina de Carrazza⁴¹ citada pelo magistrado e que já havia sido citada alhures no voto da relatora, tamanha a sua relevância para o pleno deslinde da questão:

[...]

O ‘faturamento’ (que, etimologicamente, advém de ‘fatura’) corresponde, em última análise, ao ‘somatório’ do valor das operações negociais realizadas pelo contribuinte. ‘Faturar’, pois, é obter ‘receita bruta’ proveniente da venda de mercadorias ou, em alguns casos, da prestação de serviços. Noutras palavras, ‘faturamento’ é a contrapartida econômica, auferida, como ‘riqueza própria’, pelas empresas em razão do desempenho de suas atividades típicas.

[...]

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

[...]

Realmente, nos termos da Constituição, o PIS e a COFINS só podem incidir sobre o ‘faturamento’, que, conforme vimos, é o somatório dos valores das operações negociais realizadas. ‘A contrario sensu’, qualquer valor diverso deste não pode ser inserido na base de cálculo destes tributos.

[...]

⁴⁰ BALEEIRO, Aliomar. “Uma Introdução à Ciência das Finanças”, item n. 14.3, 18ª ed., 2012, Forense. p. 152

⁴¹ CARRAZZA, Roque Antônio. “ICMS”, 12ª ed., 2007, Malheiros. p. 530/542

Em boa verdade científica, não é possível inserir na base de cálculo do PIS e da COFINS algo que 'faturamento' não é. Fazê-lo enseja a cobrança de novo tributo, que refoge à competência tributária federal.

Por fim, o ministro Celso de Mello concluiu seu voto censurando, por inconstitucional, a inclusão do ICMS nas bases de cálculo do PIS e da Cofins e acolhendo a tese formulada pela relatora no sentido de que “O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS”.

3 O ESTADO ATUAL DO DEBATE

Como exposto alhures, mesmo com o julgamento do mérito do RE nº 574.706/PR, muitas dúvidas ainda restaram sobre a decisão do STF de excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins. Nesta esteira, as principais dúvidas giraram em torno dos seguintes questionamentos: o montante exato de ICMS a ser excluído; e se a decisão do STF se aplicaria igualmente à tomada de créditos das contribuições.

Este Capítulo tem por finalidade aclarar a situação. Destarte, apresenta-se, de forma expositiva, o estado atual do debate no que diz respeito à apuração dos débitos e dos créditos do PIS e da Cofins, após o julgamento do RE nº 574.706/PR, ou seja, sumariza-se aqui o estado da arte no ordenamento jurídico brasileiro sobre o tema.

3.1 Apuração dos débitos de PIS/Cofins

3.1.1 Julgamento do mérito do RE nº 574.706/PR

O aludido recurso extraordinário foi interposto, como já mencionado, por Imcopa Importação, Exportação e Indústria de Óleos LTDA contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF-4), cuja ementa anota-se a seguir:

TRIBUTÁRIO - ICMS - INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E DA COFINS.

O ICMS integra a base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS.

Na origem, cuida-se de mandado de segurança preventivo, com pedido de liminar, contra ato do Delegado da Receita Federal do Brasil em Curitiba/PR, com alegação de direito líquido e certo de excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins para impedir que a autoridade coatora venha a lançar ou cobrar tributo sobre a referida base de cálculo e pedido de reconhecimento do direito ao indébito tributário.

Em primeiro grau, julgou-se procedente o pedido com a concessão da segurança e foi reconhecido o direito da Imcopa de excluir da base de cálculo das contribuições sociais o valor relativo ao ICMS destacado na nota, bem como o de compensar os valores recolhidos a maior.

Em segundo grau, o TRF-4 deu provimento à apelação da União e considerou que o ICMS integra a base de cálculo do PIS e da Cofins, consoante ementa já transcrita outrora. No voto vencedor, ficou assentado que, como o ICMS integra a sua própria base de cálculo, ele também integraria o conceito de faturamento.

Irresignado, o contribuinte entrou, junto ao STF, com o RE nº 574.706/PR, alegando violação à alínea “b” do inciso I do art. 195 da Constituição Federal. No pensar do contribuinte, estaria havendo afronta ao conceito constitucional de faturamento ao inserir nele a parcela correspondente ao valor do ICMS, dado que este montante não constitui patrimônio ou riqueza da empresa. Em maio de 2008, relatora a ministra Cármen Lúcia, o STF reconheceu a repercussão geral da questão constitucional da matéria.

Alguns anos mais tarde, em 15 de março de 2017, foi finalmente julgado o mérito do RE nº 574.706/PR. Como já relatado alhures, toda a controvérsia jurídica aposta aos autos orbitou em torno da definição constitucional de faturamento para fins de reconhecimento da constitucionalidade ou inconstitucionalidade da inclusão do valor recebido sob a rubrica do ICMS na base de cálculo das contribuições sociais.

No julgamento, os ministros decidiram por seis votos a favor (Cármen Lúcia, Rosa Weber, Luiz Fux, Ricardo Lewandowski, Marco Aurelio e Celso de Mello) e quatro votos contrários (Edson Fachin, Luís Roberto Barroso, Dias Toffoli e Gilmar Mendes) que o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS e da Cofins⁴² e fixaram a seguinte tese para fins de repercussão geral: “Tema 69: O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS”.

⁴² Eis a emenda do acórdão, de lavra da relatora:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO.

1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS.
2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação.
3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS.
3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações.
4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

Aparentemente, com o julgamento do mérito e o reconhecimento da repercussão geral da matéria, parecia definitivamente encerrada a celeuma há tanto iniciada. Contudo, como já exposto, a decisão do Tribunal não foi precisa com relação ao *quantum* de ICMS a ser excluído.

O acórdão foi publicado em 2 de outubro de 2017 e a União, por considerar a existência de omissão, obscuridade e contradição do acórdão, opôs embargos declaratórios da decisão em 19 de outubro daquele mesmo ano.

Os dois pontos centrais deduzidos nos declaratórios fazendários diziam respeito à modulação dos efeitos do julgado e ao exato valor de ICMS a ser excluído da base de cálculo das contribuições.

3.1.2 A Solução de Consulta Interna Cosit nº 13, de 18 de outubro de 2018

Ante a demora do julgamento dos embargos de declaração e a profusão de decisões judiciais contraditórias que se avolumaram na esteira do precedente do julgamento com fundamento na tese nele formada – em especial no que diz respeito ao montante de ICMS que deve ser excluído da base de cálculo – a Receita Federal se viu obrigada a “disciplinar a aplicação, a operacionalidade, o alcance e efeitos da decisão”⁴³.

Tal necessidade se deu não apenas com o intuito de nortear a atuação do Fisco e dos contribuintes, mas também com objetivo de fornecer elementos jurídicos e normativos para subsidiar eventuais cálculos relativos à matéria em sede de contenciosos administrativos e judiciais.

Neste diapasão, foi publicada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil a Solução de Consulta Interna⁴⁴ Cosit nº 13, de 18 de outubro de 2018, a qual definiu o montante de ICMS a ser excluído da base de cálculo das contribuições a partir das respostas fornecidas às três indagações reproduzidas adiante⁴⁵:

I. O montante a ser excluído da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é o valor a recolher, o valor efetivamente pago pelo sujeito passivo ou o total de ICMS destacado em notas fiscais de venda de bens e serviços?

⁴³ BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta Interna Cosit nº 13, de 18 de outubro de 2018. p.6

⁴⁴ As orientações prescritas em solução de consulta interna configuram posição oficial do órgão e possuem efeito vinculante no âmbito da Receita Federal, a partir da sua publicação na internet.

⁴⁵ BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. op. cit. p.4

II. Caso o valor de exclusão seja o do ICMS a recolher ou o do ICMS pago pelo sujeito passivo, deve este ser segregado conforme o tratamento tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins? Se sim, qual deve ser o critério de segregação?

III – Como proceder ao levantamento dos valores do ICMS a serem objeto de exclusão da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins?

Para formular as suas respostas e emitir o posicionamento oficial do órgão, a a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) adotou a estratégia de analisar os votos dos ministros no julgamento de mérito do RE nº 574.706/PR para, a partir daí, inferir a posição da Corte no que tange ao montante de ICMS a ser subtraído da base de cálculo da exação.

Desta análise dos votos de ambas as correntes – vencedora e perdedora –, o Fisco Federal chegou à conclusão – equivocada, na visão dos ministros, consoante será demonstrado a seguir – que o valor do ICMS a ser excluído da base de cálculo da Contribuição para o PIS e da Cofins é o ICMS efetivamente pago ou a parcela do ICMS “a recolher”.

Destaque-se que a RFB, diante da lacuna deixada pela decisão, partiu da questão constitucional enfrentada pela Corte, consubstanciada nos votos de cada um dos ministros, para afirmar que somente a parcela do ICMS “a recolher” ou “efetivamente pago” é que não se enquadraria no conceito constitucional de faturamento recentemente assentado pelo STF⁴⁶:

Se depreende assim, do teor do julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, submetido ao rito da repercussão geral previsto no Art. 543-B da Lei nº 5.869, de 1973, **bem como da análise de todos os votos** formadores da tese vencedora, a qual definiu que o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, tanto na sua incidência cumulativa como na incidência não cumulativa, corresponde à **parcela do ICMS a ser pago, isto é, à parcela do ICMS a recolher** para a Fazenda Pública dos Estados ou do Distrito Federal. (grifo nosso)

Assim, concluiu a RFB na Solução de Consulta Interna Cosit nº 13, de 18 de outubro de 2018⁴⁷: o “montante a ser excluído da(s) base(s) de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é o valor mensal do ICMS a recolher, conforme o entendimento majoritário firmado no julgamento do Recurso Extraordinário 574.706/PR, pelo Supremo Tribunal Federal”.

⁴⁶ BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta Interna Cosit nº 13, de 18 de outubro de 2018. p. 18.

⁴⁷ Ibid. p. 28

3.1.3 Julgamento dos Embargos de Declaração

Finalmente, em maio de 2021, o RE nº 574.706/PR transitou em julgado com o julgamento dos embargos de declaração⁴⁸. Prevaleceu, desta forma, a posição exarada pela relatora em seu voto de que não havia qualquer omissão, obscuridade ou contradição a ser sanada, inclusive no que tange ao montante de ICMS a ser excluído da base de cálculo.

Em que pese o entendimento da União, manifestado outrora na Solução de Consulta Interna Cosit nº 13/2018 e expressamente externado em sua petição recursal, de que a exclusão deveria ser do ICMS “efetivamente pago” ou “a recolher”, a posição manifestada pelo Supremo foi de meridiana clareza no sentido de que o ICMS a ser excluído da base de cálculo das contribuições sociais é o destacado na nota fiscal ou fatura, nestes termos: “todo o valor destacado a título de ICMS deve ser excluído da base de cálculo da contribuição PIS/COFINS.”⁴⁹.

Desta forma, decidiu o Supremo Tribunal Federal na contramão do que vinha pregando a Administração Tributária Federal desde 2018. Como relatado alhures, enquanto o Fisco pugnava por uma interpretação lastreada nos votos dos ministros no sentido de que o *quantum* a ser subtraído era o ICMS “a recolher”, no julgamento o STF estabeleceu sua escolha pelo ICMS “destacado na nota”. Em tempo: por ora, impele apenas anotar esse registro; adiante, no decorrer deste trabalho, os impactos dessa decisão do STF no creditamento e na não cumulatividade das contribuições em apreço serão analisados amiúde.

Finalmente, sem muita relevância para os fins deste trabalho, mas digno de nota, restou decidido que a produção dos efeitos do reconhecimento da inconstitucionalidade da inclusão

⁴⁸ Eis a ementa do acórdão:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E CONFINS. DEFINIÇÃO CONSTITUCIONAL DE FATURAMENTO/RECEITA. PRECEDENTES. AUSÊNCIA DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE DO JULGADO. PRETENSÃO DE REDISCUSSÃO DA MATÉRIA. IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA. MODULAÇÃO DOS EFEITOS. ALTERAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA COM EFEITOS VINCULANTES E ERGA OMNES. IMPACTOS FINANCEIROS E ADMINISTRATIVOS DA DECISÃO. MODULAÇÃO DEFERIDA DOS EFEITOS DO JULGADO, CUJA PRODUÇÃO HAVERÁ DE SE DAR DESDE 15.3.2017 – DATA DE JULGAMENTO DE MÉRITO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706 E FIXADA A TESE COM REPERCUSSÃO GERAL DE QUE “O ICMS NÃO COMPÕE A BASE DE CÁLCULO PARA FINS DE INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS” - ,RESSALVADAS AS AÇÕES JUDICIAIS E PROCEDIMENTOS ADMINISTRATIVOS PROTOCOLADAS ATÉ A DATA DA SESSÃO EM QUE PROFERIDO O JULGAMENTO DE MÉRITO. EMBARGOS PARCIALMENTE ACOLHIDOS.

⁴⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Emb. Decl. no Recurso Extraordinário nº 574.706 PARANÁ. [...] Modulação deferida dos efeitos do julgado, cuja produção haverá de se dar desde 15.3.2017 [...]. Relatora: Min. Cármen Lúcia, 13 de maio de 2021. Voto da ministra Cármen Lúcia. p. 13.

do ICMS na base de cálculo da Contribuição para o PIS e da Cofins somente operar-se-ia a partir do julgamento do mérito do recurso extraordinário, o que aconteceu em 15 de março de 2017, ressalvadas – por óbvio – as ações judiciais e administrativas protocoladas até esta data.⁵⁰

3.2 Apuração dos créditos de PIS/Cofins

Com relação ao regime de creditamento das contribuições, a dúvida mais relevante que se apresentou após o trânsito em julgado do RE nº 574.706/PR, segundo Sehn⁵¹ consistia “[...] em saber se o ICMS, que deixou de ser incluído na base das contribuições, também não deve ser excluído do cálculo do crédito no regime não cumulativo”.

Ante a lacuna deixada pelo STF no que tange ao regime de creditamento das contribuições, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Cosit nº 10, de 1º de julho de 2021, por meio do qual emitiu sua opinião sobre o tema e formalizou consulta à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para que ratificasse ou retificasse este entendimento.

3.2.1 O Parecer Cosit nº 10, de 1º de julho de 2021

No referido parecer, a posição defendida pela Receita Federal foi no sentido de que, na apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a compensar, o valor do ICMS destacado na Nota Fiscal deveria ser excluído da base de cálculo, visto que não compõe o preço da mercadoria⁵².

⁵⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Emb. Decl. no Recurso Extraordinário nº 574.706 PARANÁ. [...] Modulação deferida dos efeitos do julgado, cuja produção haverá de se dar desde 15.3.2017 [...]. Relatora: Min. Cármen Lúcia, 13 de maio de 2021. Voto da ministra Cármen Lúcia.. p. 29

⁵¹ SEHN, Solon. Exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/Pasep – COFINS: repetição do indébito e efeitos do RE 574.706/PR no regime de creditamento. Revista de Direito Tributário Contemporâneo: RTDC, São Paulo, v. 3, n. 10, p. 17-35, jan./fev. 2018. p. 18

⁵² ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. BASE DE CREDITAMENTO. REPERCUSSÕES DA DECISÃO DO STF.

Tendo em vista a decisão do RE 574.706 pelo STF e dos respectivos embargos declaratórios, tem-se que:

Na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a venda, o valor do ICMS destacado na Nota Fiscal deve ser excluído da base de cálculo, visto que não compõe o preço da mercadoria;

Na apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep a compensar, o valor do ICMS destacado na Nota Fiscal deve ser excluído da base de cálculo, visto que não compõe o preço da mercadoria.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DA COFINS. BASE DE CREDITAMENTO. REPERCUSSÕES DA DECISÃO DO STF.

Tendo em vista a decisão do RE 574.706 pelo STF e dos respectivos embargos declaratórios, tem-se que:

Destaque-se que, em que pese o STF não ter se manifestado explicitamente acerca do creditamento das contribuições, a RFB partiu da análise dos fundamentos do voto vencedor para emitir a sua opinião. Nesta toada, o fundamento mais forte que lastreou a decisão do Fisco Federal foi precisamente a questão apontada no voto vencedor da ministra Cármen Lúcia de que o ICMS não integra o faturamento da empresa, mas somente transita em seu caixa, e, desta forma, não compõe o preço da mercadoria.

Diante dessa posição vencedora, foi realizada uma análise das bases legais do regime dos créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS e da Cofins, as quais estão previstas no art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º da Lei nº 10.833/2003⁵³.

Da leitura do inciso I do §1º do art. 3º das Leis que regem o crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, resta evidente que a base de cálculo do crédito é o “valor dos itens”. Ou seja, para encontrar o valor do crédito a apropriar, a empresa adquirente aplica a alíquota correspondente sobre o valor da mercadoria.

Ora, se a decisão do STF foi no sentido de que o ICMS destacado na nota não integra o faturamento porque não compõe o preço ou o valor do produto, ele não integra o “valor dos itens” – como disciplinado pela norma legal – e deve ser excluído da base de cálculo dos créditos. Tal foi o raciocínio interpretativo adotado pela Receita Federal.

Segundo o Fisco, corrobora ainda com essa lógica o sistema de não cumulatividade adotado para a Contribuição para o PIS e a Cofins. Como se sabe, a não cumulatividade pode ser obtida de duas formas: sistema de tributo contra tributo ou sistema de base contra base.

Na primeira, compensa-se o valor devido em cada operação com os valores já cobrados nas operações anteriores, da qual é exemplo a não cumulatividade do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), conforme definido no art. 153 da Constituição Federal⁵⁴.

Na apuração da Cofins incidente sobre a venda, o valor do ICMS destacado na Nota Fiscal deve ser excluído da base de cálculo, visto que não compõe o preço da mercadoria;

Na apuração dos créditos da Cofins a compensar, o valor do ICMS destacado na Nota Fiscal deve ser excluído da base de cálculo, visto que não compõe o preço da mercadoria.

⁵³ Art. 3º [...]

§ 1º [...], o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o **valor:**

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

⁵⁴ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

IV - produtos industrializados;

[...]

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

[...]

No sistema de base contra base, que, segundo Ricardo Lobo Torres⁵⁵, é o sistema adotado no cálculo da Contribuição para o PIS e da Cofins, aplica-se a alíquota da não cumulatividade sobre a base de cálculo total para apuração dos créditos – valor de aquisição –, independentemente se o vendedor estiver ou não sujeito ao regime não cumulativo.

Assim, de acordo com a argumentação da RFB, a própria aplicação do método de base contra base implicaria na necessidade de se adotar a mesma base de cálculo, tanto no cálculo do débito das contribuições de quem vende quanto no crédito de quem adquire o bem. Por esta razão, insiste a Administração Tributária que, se o valor do ICMS destacado na nota deve ser excluído no cálculo do débito das contribuições, o mesmo deve se dar na apuração dos créditos por uma questão de coerência com o próprio sistema de base contra base. Reproduz-se, adiante, trecho do Parecer Cosit nº 10/2021 que explicita esse entendimento⁵⁶:

13. Em função da aplicação do método de base contra base, o valor sobre o qual a pessoa jurídica compradora aplicará a alíquota de 7,6% para apuração do crédito da Cofins, atendendo a regra da não cumulatividade, será o mesmo valor que serviu de base de cálculo para apuração da Cofins pelo vendedor, qual seja, o valor da Nota Fiscal deduzido do valor do ICMS destacado, visto que esse imposto, conforme a decisão colacionada do STF, não integra o preço do produto e, conseqüentemente, não integra o faturamento do vendedor nem o valor de aquisição do comprador.

Adicionalmente, a RFB ainda invocou o princípio da razoabilidade para justificar o seu posicionamento. Nas palavras do Fisco, a “razoabilidade consiste em atuar com bom senso, moderação e coerência, tomando atitudes sensatas e adequadas a cada caso”.⁵⁷ Neste sentido, defendeu que, caso fosse mantida a manutenção do ICMS no valor de aquisição para fins de crédito, haveria um “completo desvirtuamento da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, esvaziando a arrecadação.”⁵⁸

Visando corroborar com tal afirmativa, a RFB ainda apresentou um caso hipotético de entrada e saída de mercadorias onde, mantendo o valor de ICMS destacado na nota na base de cálculo dos créditos e excluindo-o da apuração dos débitos, chegar-se-ia a uma situação onde não apenas a arrecadação foi completamente anulada, como o contribuinte ainda teria valores a

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

⁵⁵ TORRES, Ricardo Lobo. A não cumulatividade no PIS/COFINS. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (Coord.). PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 62

⁵⁶ BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Parecer Cosit nº 10, de 1º de julho de 2021. p.6

⁵⁷ Ibid., p. 6

⁵⁸ Ibid., p. 8

receber na forma de compensações ou ressarcimento, o que está em pleno desacordo com o princípio da razoabilidade por ameaçar as contribuições sociais que são fonte do financiamento da seguridade social.

Concluiu assim a RFB pela exclusão do ICMS destacado na nota (de aquisição) da base de cálculo dos créditos da Contribuição para o PIS e da Cofins e solicitou pronunciamento oficial da PGFN no sentido de ratificar ou retificar o entendimento exposto no Parecer Cosit nº 10/2021.

3.2.2 O Parecer SEI nº 12.943/2021/ME, de 27 de agosto de 2021

Em resposta ao Parecer Cosit nº 10/2021, a PGFN emitiu o Parecer SEI nº 12.943/2021/ME, de 27 de agosto de 2021, o qual foi inicialmente classificado como sigiloso e posteriormente tornado público com a publicação do Parecer SEI nº 14.483/2021/ME, que o ratificou. A resposta da Procuradoria tomou por base a contextualização dos tributos envolvidos, sua legislação de regência e sua interpretação.

Inicialmente, para subsidiar a resposta à consulta, foram tecidas algumas considerações sobre a não cumulatividade das contribuições sociais, a qual foi inaugurada no ordenamento jurídico com a EC nº 42/2003, que inseriu o § 12 no art. 195 da Carta Magna⁵⁹.

A partir da leitura desse dispositivo constitucional, permite-se inferir que há uma grande diferença entre o sistema de não cumulatividade instaurado para a Contribuição para o PIS e a Cofins daquele que já existia para o ICMS e o IPI. Enquanto para estes a cláusula de não cumulatividade é explicitada na própria Constituição⁶⁰, no caso das contribuições sociais, optou a EC nº 42/2003 por deixar a técnica e os parâmetros a serem adotados nas mãos do legislador ordinário. Nesta linha, o ministro Dias Toffoli afirmou⁶¹:

5. O § 12 do art. 195 da Constituição autoriza a coexistência dos regimes cumulativo e não cumulativo. Ao cuidar da matéria quanto ao PIS/Cofins, o texto constitucional referiu apenas que a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições serão não cumulativas, deixando de registrar a fórmula que serviria de ponto de partida à interpretação do regime. Diferentemente do IPI e do ICMS, não há no texto constitucional a escolha dessa ou daquela técnica de incidência da não cumulatividade das contribuições sobre o faturamento ou a receita.

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

⁶⁰ Art. 153, IV, § 3º e art. 155, II, §2º, I da CRFB/88.

⁶¹ Voto proferido no RE 607.642/RJ

Por esta razão, “toda a sistemática de apuração das contribuições do PIS e da Cofins, inclusive sob o regime da não cumulatividade, decorre da estrutura positivada na lei ordinária”.⁶²

Os diplomas legais que regulamentam a não cumulatividade da Contribuição para o PIS e a Cofins são os art. 1º, 2º e 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. O procedimento previsto nesses artigos informa a apuração das contribuições e, da mesma forma, a sistemática de desconto de créditos da base de cálculo apurada. Na linha do ensinamento de Paulsen e Velloso⁶³, “diferentemente do que ocorre na não cumulatividade de IPI e do ICMS, não há creditamento de valores destacados nas operações anteriores, mas apuração de créditos calculados em relação a despesas com bens e serviços utilizados na atividade econômica”.

Desta forma, prossegue a PGFN em seu parecer citando novamente a manifestação do ministro Dias Toffoli no precedente já citado, onde ele afirma ter sido inaugurado pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 um novo regime de apuração não cumulativa para o PIS e a Cofins, de modo que não caberia mais se falar nos sistemas tradicionais de não cumulatividade (base contra base ou tributo contra tributo)⁶⁴:

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

Observa-se aqui uma objeção clara a um argumento trazido pela Receita Federal para defender o seu posicionamento: o de que a não cumulatividade do PIS e da Cofins seria do tipo “base contra base”. Nesse aspecto, o entendimento da Procuradoria vai no sentido contrário ao alinhar-se com a ideia de que é criado um regime todo novo de não cumulatividade.

⁶² BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Parecer SEI no 12.943/2021/ME, de 27 de agosto de 2021. p. 6.

⁶³ PAULSEN, Leandro. VELLOSO, Andrei Pitten. Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie: 2 ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013. p. 209

⁶⁴ BRASIL. op. cit., p. 8.

É o que leciona Sehn⁶⁵ ao demonstrar que parte respeitável da doutrina defende o modelo “base contra base”, mas que o mais correto seria interpretar o modelo da não cumulatividade do PIS e da Cofins como um modelo atípico, uma vez que a legislação não prevê o crédito como um redutor de base de cálculo, mas sim da própria exação.

Prosseguiu a PGFN em seu arrazoado explicando que o desconto de créditos das contribuições sociais não decorre – e nem poderia – de uma ideia ampla e geral de não cumulatividade do texto constitucional, como se faz com relação aos créditos de IPI e ICMS. Ao contrário, no sistema tributário brasileiro, os créditos de PIS e de Cofins só existem na medida e extensão exata que a lei permite. Inclusive esse foi o critério adotado pelo STF no julgamento do RE nº 607.642/RJ⁶⁶, onde o Tribunal levou em consideração na sua análise o plano normativo, deixando claro que o crédito a ser abatido decorre única e exclusivamente de previsão legal, o que, no caso do PIS e da Cofins é o art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Nesse contexto, ao cotejar a decisão prolatada pelo STF que mandou excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, concluiu a PGFN que este comando judicial se refere tão somente ao art. 2º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que trata exclusivamente do débito. Na visão da Procuradoria, a decisão da Suprema Corte analisou a questão apenas sob a ótica da base de incidência do tributo e não tratou dos aspectos creditórios. E mais: como a não cumulatividade do PIS e da Cofins é estabelecida legalmente, num sistema autônomo, uma eventual discussão acerca da redução dos créditos haveria de passar, necessariamente, por uma interpretação e aplicação dos dispositivos legais garantidores do crédito e não, por via oblíqua, por uma normatização da base de cálculo (com a definição do que é faturamento).

Outro aspecto levantado pela RFB em sua exposição de motivos foi a questão do “valor do item”. Ora, afirmou o Fisco com certa lógica: se o ICMS não compõe o preço da mercadoria para fins de faturamento, não o deve compor igualmente para fins de crédito. Não foi o que entendeu a PGFN, como passa-se a expor a seguir.

Inicialmente, partindo do diploma legal, a norma de regência descrita no parágrafo 1º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 prevê que o crédito será aplicado mediante

⁶⁵ SEHN, Solon. Exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/Pasep – COFINS: repetição do indébito e efeitos do RE 574.706/PR no regime de creditamento. Revista de Direito Tributário Contemporâneo: RTDC, São Paulo, v. 3, n. 10, p. 17-35, jan./fev. 2018. p. 29

⁶⁶ STF - RE: 607642 RJ, Relator: DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 28/10/2010, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 14/12/2010

aplicação de alíquota sobre o “valor” dos bens e serviços que dão direito ao crédito. A legislação partiu do conceito de “valor dos itens” para estabelecer o montante do crédito e não há, aqui, nenhuma referência à base de cálculo efetiva a que se sujeitou aquele bem. Com efeito, o ICMS está intrinsecamente ligado ao item e, na perspectiva da análise da legislação de PIS e Cofins, ele compõe o custo e gera direito a crédito.

Desde a instauração do regime não cumulativo das contribuições sociais, a legislação tributária sempre considerou o valor do ICMS tanto na base de cálculo do crédito (considerando-o como parte do valor do item) quando na base de cálculo do débito (embutido no faturamento). A decisão da Suprema Corte de excluir o ICMS do conceito de faturamento e, por conseguinte, da apuração do débito não tem o condão de, por si só, estender os seus efeitos à outra “ponta da cadeia”, por absoluta falta de previsão legal.

Ainda assim, poder-se-ia, por amor ao debate, perquirir uma nova interpretação do conceito de “valor do item” à luz do novo paradigma trazido pela decisão do STF no Tema nº 69, para excluir o valor do ICMS do valor da mercadoria e reduzir o direito creditório. Contudo, essa possibilidade foi rechaçada pelo Supremo no julgamento dos embargos declaratórios ao RE 574.706/PR. Tudo isso porque a Corte já tem uma jurisprudência consolidada acerca do conceito de “valor dos bens e serviços”, base de cálculo do ICMS e que inclui o valor do ICMS em sua própria base de cálculo.

Mesmo afastando os argumentos principais trazidos pela RFB, a PGFN não deixou de concordar com o Fisco que a decisão prolatada no Tema nº 69 pode trazer uma série de distorções econômicas, gerando possíveis desequilíbrios ao sistema, como apontado no Parecer Cosit nº 10/2021. Assim, a fim de promover uma maior neutralidade ao sistema, entendeu a Procuradoria que a mudança no conceito de faturamento (com a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins) deveria ser acompanhada de alteração legislativa comercial e fiscal, o que deve ser objeto de estudo e análise pelo Ministério da Economia.

Assim, a PGFN emitiu seu parecer no sentido da não exclusão do ICMS destacado na nota (de aquisição) da base de cálculo dos créditos da Contribuição para o PIS e da Cofins, indo de encontro ao entendimento exarado no Parecer Cosit nº 10/2021:

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

[...]

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

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

3.2.3 O Parecer SEI nº 14.483/2021/ME, de 24 de setembro de 2021

Em 24 de setembro de 2021, após a publicação do Acórdão do julgamento dos Embargos Declaratórios opostos pela União no RE nº 574.706/PR, a PGFN emitiu novo Parecer, de número 14.483/2021/ME, para os fins do art. 2º da Portaria Conjunta PGFN/RFB no 1/2014.⁶⁷

Em apertada síntese, neste Parecer, a Procuradoria reafirmou sua posição já manifestada outrora no Parecer SEI nº 12.943/2021/ME de que, tomando por base apenas o conteúdo do acórdão, não seria possível o recálculo dos créditos da Contribuição para o PIS e da Cofins⁶⁸.

22. Em arremate, não se vislumbra, com base apenas no conteúdo do acórdão, a possibilidade de se proceder ao recálculo de créditos de PIS/COFINS apurados nas operações de entrada, porque a questão não foi, nem poderia ter sido, discutida no julgamento do Tema 69.

Entre outras conclusões e encaminhamentos, concluiu o documento⁶⁹ pela impossibilidade de “[...] com base apenas no conteúdo do acórdão, proceder ao recálculo dos créditos apurados nas operações de entrada, seja porque a questão não foi, nem poderia ter sido, discutida nos autos;”.

Neste mesmo sentido, a lição de Solon Sehn⁷⁰:

Assim, como o direito do adquirente é autônomo e considera o custo de aquisição, o cálculo do crédito do PIS/Pasep e da Cofins deve considerar o valor do ICMS destacado na nota fiscal de entrada. Isso somente deixaria de ocorrer caso o STF, ao decidir especificamente sobre a base imponible do ICMS, tivesse invalidado o cálculo

⁶⁷ Art. 2º A PGFN cientificará a RFB acerca das decisões de interesse da Fazenda Nacional proferidas pelo STF e pelo STJ na sistemática de julgamento dos arts. 543-B e 543-C do CPC, no prazo de 10 (dez) dias, contado da publicação do acórdão.

⁶⁸ BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Parecer SEI no 14.483/2021/ME, de 24 de setembro de 2021.p.5

⁶⁹ Ibid., p. 12.

⁷⁰ SEHN, Solon. Exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS-COFINS. Revista dos Tribunais: RT, São Paulo, v. 107, n. 992, p. 195-218, jun. 2018. p. 215

“por dentro”. Porém, como se sabe, não foi isso o que restou decidido. O valor do imposto estadual continua compondo a própria base de cálculo.

Assim, parece ter sido concluído o debate no que diz respeito aos créditos das contribuições sociais pós julgamento do RE nº 574.706/PR. A tentativa do Fisco federal de extrapolar a decisão do STF – via Parecer Cosit nº 10/2021 – não prosperou. Ao contrário, prevaleceu o entendimento exarado pela PGFN em seus pareceres de que o direito ao crédito não teria sido alterado pela decisão judicial. Este é, portanto, o estado atual do debate no que tange ao regime de creditamento do PIS e da Cofins.

4 OS EFEITOS DO RE Nº 574.706/PR NO REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA DO PIS E DA COFINS

4.1 A nova sistemática de apuração

Esta seção do trabalho tem por finalidade facilitar o entendimento da matéria em discussão e sumarizar o *status quo* – pós julgamento do RE nº 574.706/PR – no que tange ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Trocando em miúdos, expõe-se aqui, em poucas linhas, um breve roteiro com a orientação oficial e definitiva – por enquanto – de como devem proceder, tanto o Fisco Federal quanto os contribuintes, na fiscalização e apuração, respectivamente, dos débitos e dos créditos da não cumulatividade das contribuições após o julgamento da chamada “tese do século”.

No que diz respeito ao débito, ou seja, o valor devido pelo contribuinte, é necessário ter em conta as duas decisões proferidas pelo STF ao longo do julgamento do RE nº 574.706/PR. A decisão de mérito, de 2017, é claríssima quanto objeto: o valor do ICMS deve ser excluído da base de cálculo das contribuições pois este não integra ao conceito de faturamento das empresas. Contudo, como já demonstrado exaustivamente ao longo desse trabalho, esta decisão deixou dúvidas quanto à sua própria operacionalização: qual seria o valor exato do ICMS a excluir? Seria o ICMS “efetivamente pago”? Ou o ICMS “a recolher”? Ou ainda o “destacado”?

Este imbróglio jurídico-contábil somente foi solucionado em 2021, com o julgamento dos embargos de declaração. Na ocasião, o STF resolveu a questão e definiu que o montante do ICMS a ser excluído da base de cálculo é o valor destacado na nota fiscal, e não o ICMS “efetivamente pago” ou “a recolher”. É importante repisar que, com relação a esse aspecto (*quantum* de ICMS a ser excluído), não prosperou a tese da Receita Federal esposada na Solução de Consulta Interna nº 13/2018, que propunha a exclusão do valor mensal do ICMS a recolher.

Assim, pode-se afirmar que o procedimento atual para apurar o débito das contribuições é excluir do faturamento da empresa o valor do ICMS destacado nas notas fiscais de venda e aplicar as alíquotas correspondentes sobre essa base de cálculo ajustada.

Noutro giro, com relação aos créditos da não cumulatividade, impende lembrar que o STF não se manifestou sobre o tema no julgamento. Ante essa lacuna, a Receita Federal emitiu o Parecer Cosit nº 10/2021 que concluiu, baseado nos fundamentos jurídicos trazidos pelos

ministros na votação, que o valor do ICMS destacado na nota fiscal de entrada também deveria ser excluído para fins de apuração dos créditos, visto que não compõe o preço da mercadoria.

Ocorre, contudo, que essa segunda tese do Fisco também não prosperou. A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional emitiu pareceres no sentido da inexistência de lastro legal para essa pretensão e da impossibilidade, com base apenas no conteúdo do acórdão, de aplicar aos créditos o mesmo raciocínio utilizado para os débitos, porque a questão do creditamento não havia sido – e nem poderia ter sido – discutida nos autos.

Desta forma, restou inalterado o procedimento de apuração dos créditos do PIS e da Cofins. Segundo determinação legal, os créditos continuam sendo determinados pela aplicação da alíquota correspondente sobre o valor dos itens. O “valor”, por óbvio, inclui o ICMS.

Desta forma, à guisa de conclusão, pode-se afirmar que, após o julgamento do RE nº 574.706/PR, foi inaugurada uma nova sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a qual pode, para fins didáticos, ser assim sumarizada:

- a) na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a venda, ou seja do débito, o valor do ICMS destacado na Nota Fiscal deve ser excluído da base de cálculo; e
- b) na apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a descontar, o valor do ICMS destacado na Nota Fiscal de entrada deve ser mantido na base de cálculo.

No Apêndice A deste trabalho, a título exemplificativo e para tangibilizar o que em linhas foi exposto, propõe-se um exercício de cálculo matemático de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a pagar, de acordo com esta nova sistemática de apuração. Trata-se de um cenário hipotético (cenário 1) no qual uma empresa revendedora adquire itens junto ao distribuidor por R\$ 100,00 e os comercializa no varejo por R\$ 150,00.

Apenas a título comparativo, é de se notar que, de acordo com o modelo antigo de apuração, antes do RE nº 574.706/PR, esta operação geraria um PIS/Cofins a pagar de R\$ 4,63⁷¹. Agora, no novo regime de apuração, como se observa dos cálculos efetuados no Apêndice A, esta operação gera um PIS/Cofins a pagar no total de R\$ 2,51.

⁷¹ Basta considerar que o crédito seria de R\$ 9,25 (9,25% de R\$ 100,00) e o débito, calculado sobre o faturamento – sem excluir o ICMS –, seria de R\$ 13,88 (9,25% de R\$ 150,00). A diferença, pois, é o valor de R\$ 4,63.

4.2 Uma análise crítica

Um olhar raso e menos detido do resultado encontrado no cenário descrito na seção anterior (Apêndice A) poderia levar o leitor menos perspicaz a concluir – erroneamente – que o único efeito da nova sistemática de apuração instaurada pós julgamento do RE nº 574.706/PR seria apenas uma redução na arrecadação federal.

Não é esta a realidade, contudo. Por amor ao debate, e com o fito de aprofundar um pouco mais a discussão e conferir mais robustez à análise da nova sistemática, propõem-se, a seguir, outros dois cenários.

No cenário 2, uma empresa revendedora adquire itens junto ao distribuidor por R\$ 100,00 e os comercializa no varejo pelo mesmo preço de aquisição, ou seja, R\$ 100,00. Não há margem de lucro. Por óbvio, não se trata de uma situação comumente vista na prática empresarial – que sempre busca o lucro –, mas, didaticamente, é um exercício bastante útil ao estudo aqui intentado.

Na sistemática de apuração anterior, não é difícil perceber que, ao comprar e vender um item pelo mesmo preço, não restaria saldo de PIS/Cofins a pagar. Ora, basta considerar que o crédito teria sido tomado em cima do valor de entrada (9,25% de R\$ 100,00) e o débito calculado sobre o faturamento sem excluir o ICMS destacado na nota (9,25% de R\$ 100,00). Assim, na apuração, o saldo a pagar seria nulo, o que está em plena consonância com a não cumulatividade das contribuições sociais proposta pelo legislador ordinário.

É interessante, contudo, observar o que ocorre nesse mesmo cenário tomando por base a nova sistemática de apuração desenhada pelo STF no julgamento que este trabalho analisa; os cálculos estão detalhados no Apêndice B.

Destaque-se que o valor “a pagar” é negativo, ou seja, não se trata propriamente de um valor a pagar, mas sim de um valor a receber por parte da empresa. Neste cenário hipotético, a empresa poderá entrar com um pedido de restituição desses valores ou até mesmo compensá-los com o montante devido de outros tributos federais.

Isto é uma distorção. Trata-se de um desvirtuamento da ordem constitucional, ao arrepio do que previsto pelo constituinte originário. As contribuições sociais foram pensadas para que as empresas financiassem a seguridade social e não o contrário. O que se nota nesse novo arranjo da apuração não cumulativa de PIS/Cofins instaurado pelo STF é, em última análise, a

seguridade social financiando a atividade empresária. É o erário público retirando recursos da seguridade social para subsidiar a atividade empresarial.

Note-se que não se está aqui a condenar políticas públicas de fomento à atividade empresária, como subvenções para investimentos, subsídios ou até mesmo renúncias fiscais. Não é essa a questão. O que se está a apontar é que retirar recursos da saúde, da assistência social e da previdência social para financiar as empresas contraria a ordem constitucional intentada pelo constituinte originário.

Em tempo: alguém poderia argumentar que esse cenário 2 é absurdo pois a atividade empresarial, por definição, pressupõe margem de lucro e que nenhum empresário compra e vende pelo mesmo preço. De fato, há razão nesse pensar e, por este motivo, tomando por base o verificado no cenário 2, extrapola-se este mesmo raciocínio, no cenário 3, para uma venda com margem de lucro, que é o que normalmente ocorre na atividade empresária.

Desta forma, o objetivo do estudo levado a cabo no cenário 3 é investigar, matematicamente, se de fato existe uma distorção neste novo regime de apuração das contribuições sociais e as condições sob as quais ela se verifica.

Importa destacar que não se considera distorção no sistema a mera diminuição da arrecadação – o que, em certo aspecto – é até esperado com a exclusão do ICMS da base de cálculo. Do contrário, o que se conceitua neste trabalho como “distorção” é a subversão da ordem constitucional do art. 195 requisitada pelo constituinte originário: é quando a seguridade social, que deveria ser financiada, entre outras fontes de custeio, pela atividade empresária, passa – ela própria – a financiar a atividade empresarial. E isto ocorre na prática quando se tem, na apuração do PIS/Cofins a pagar, um valor negativo.

No exercício de cálculo proposto no cenário 3, consoante se verifica no Apêndice C, insta salientar que, com o objetivo de obter resultados generalizados, que possam ser extrapolados para quaisquer condições, os valores deixam de ser numéricos e passam a ser literais. Adverte-se ao leitor menos experimentado nos números que este é um procedimento muito comum em ciências exatas, quando se deseja comprovar uma tese que seja válida independentemente dos valores numéricos das variáveis envolvidas.

O cenário 3 emula uma operação de compra e venda com margem de lucro igual a “k”, alíquota do ICMS igual a “i” e alíquota de PIS/Cofins igual a “a”. A ideia é investigar se é possível afirmar que existe algum tipo de relação entre essas variáveis que conduza inexoravelmente à distorção constitucional apontada alhures (PIS/Cofins negativo), independentemente dos valores absolutos da margem de lucro e das alíquotas dos tributos.

Neste sentido, a análise matemática do resultado obtido no Apêndice C é deveras preocupante: o resultado obtido mostra que sempre que $"k" \leq "i"$ o valor da Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins são negativos ou nulos. Mas qual a interpretação jurídica desse resultado?

Simples! Sendo “k” a margem de lucro percentual da atividade empresarial e “i” a alíquota do ICMS devido, resta demonstrado que sempre que a margem de lucro da operação empresarial for menor do que a alíquota do ICMS devido, haverá valores de PIS/Cofins a restituir pela União ou compensar com outros débitos de tributos federais, seja qual for o valor da alíquota (“a”) de PIS/Cofins. Está comprovada a contradição constitucional!

Em outras palavras, sempre que a empresa operar com percentual de lucro menor do que a alíquota de ICMS do seu Estado, ela será financiada por recursos da seguridade social. Exemplificando: se, em determinado Estado, a alíquota do ICMS é de 18% e o empresário opera com uma margem de lucro na venda de 15%, é seguro afirmar que, nessa nova sistemática de apuração não cumulativa do PIS e da Cofins, ele não teria valores a recolher relativo às contribuições e ainda faria jus a receber algum recurso da União, pelo simples fato de realizar a sua atividade operacional de empresa. Trata-se, repita-se, de uma verdadeira ruptura da ordem constitucional.

Transcreve-se a seguir a lição de Gilmar Mendes e de Paulo Gustavo Gonet Branco⁷² sobre o princípio da unidade da constituição, por ser de enorme pertinência com a questão aqui aventada:

O princípio da unidade da Constituição postula que **não se deve considerar uma norma constitucional fora do sistema em que se integra**. Dessa forma, **evitam-se contradições entre as normas constitucionais**. As soluções dos problemas constitucionais devem estar em **consonância com as deliberações elementares do constituinte**. O princípio incita o **intérprete a encontrar soluções que harmonizem tensões existentes entre as várias normas constitucionais, considerando a Constituição como um todo unitário**. (grifo nosso)

⁷² MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de Direito Constitucional. 12ª. ed. Saraiva: São Paulo, 2017, p. 92

Pelo exposto até aqui, é forçoso concluir que o novo regime de apuração do PIS e da Cofins trazido pelo RE nº 574.706/PR acabou por gerar uma grande contradição constitucional. A interpretação do conceito constitucional de faturamento dada pela Suprema Corte no julgamento conduziu a uma situação fática que vai de encontro ao estabelecido pelo constituinte na Carta Federal. Afinal, não se pode coadunar com a ideia de que, ao arrepio da norma, a seguridade social passe a financiar a atividade empresária.

4.3 Uma proposta de solução

Não resta a menor dúvida de que a decisão de excluir o ICMS da base de cálculo das contribuições sociais é matéria eminentemente jurídica, de cunho constitucional, e é questão já decidida superiormente pelo STF. Contudo, como já se demonstrou e se demonstrará adiante, não andou bem o Pretório Excelso no encaminhamento de **como** operacionalizar essa exclusão. Afinal, no dizer de Harada⁷³, “**como** fazer essa exclusão é matéria que foge da alçada dos operadores do direito, porque envolve conhecimentos contábeis e matemáticos”.

Por esta razão, é que, nesta parte do trabalho, se propõe – partindo de conhecimentos contábeis e aritméticos – uma nova forma de operacionalizar a decisão do STF, ou seja, um novo “**como**”. Trata-se, em última instância, de um novo modelo de apuração do PIS e da Cofins, sem abandonar os fundamentos da decisão e a boa hermenêutica jurídica.

A proposta de solução aqui oferecida passa, necessariamente, pela reforma da interpretação dada pelo STF, no julgamento do RE nº 574.706/PR. Com o intuito de prevenir a contradição constitucional já apontada, consoante será demonstrado a seguir, o montante de ICMS a ser excluído do conceito de faturamento deve ser apenas o ICMS “pago” ou o ICMS “a recolher”, mas nunca o ICMS “destacado na nota”.

Esta, inclusive, é a precisa a lição do tributarista Roque Antonio Carrazza⁷⁴, a qual foi citada pela ministra Cármen Lúcia em seu voto condutor e é reproduzida a seguir, tamanha a sua clareza para o deslinde da questão:

⁷³ HARADA, Kiyoshi. Julgamento dos embargos declaratórios no RE no 574.706 (exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS-COFINS). Revista Fórum de Direito Tributário: RFDT, Belo Horizonte, v. 19, n. 111, p. 27-34, maio/jun. 2021. p. 32

⁷⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS, 16ª ed., Malheiros: São Paulo, 2012, p. 666-667.

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

Por oportuno e esclarecedor, invoca-se adiante o exemplo numérico extraído do item 7 do voto da ministra Cármen Lúcia⁷⁵ e utilizado por ela para aclarar suas razões de decidir:

	Indústria	Distribuidora	Comerciante	Consumidor
Valor saída	100	150	200	
Alíquota	10%	10%	10%	
Destacado	10	15	20	
A compensar	0	10	15	
A recolher	10	5	5	

Figura 1. A não cumulatividade do ICMS

Neste cenário hipotético, o comerciante vende determinada mercadoria ao consumidor final por 200, o ICMS “destacado” é de 20, o ICMS “a compensar” é de 15 e o ICMS “a recolher” é de 5. Segundo a decisão do STF, o valor faturado pelo contribuinte seria de apenas 180, porque 20 (destacado na nota) pertenceria ao Estado. Ocorre, contudo, que, desses 20, o Estado já recebeu 15 ao longo da cadeia e só receberá 5 agora na última etapa.

Assim, resta a dúvida: se o comerciante recebeu 200 do consumidor, “faturou” 180 – segundo a decisão do STF – e repassou apenas 5 ao Estado, qual a natureza jurídica da diferença de 15? O que seriam esses 15 que ingressaram no patrimônio da empresa após uma venda e não serão repassados a terceiros? Não estariam esses 15 abarcados pelo conceito de faturamento plasmado pelo STF como receita bruta da venda de mercadorias e serviços? Todos os argumentos jurídicos e contábeis levam a crer que sim.

A ministra Cármen Lúcia, em seu voto no julgamento do mérito⁷⁶, mostrou conhecimento desse fato, em que pese a decisão proferida em sentido completamente oposto no julgamento dos embargos em 2021:

⁷⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 574.706 PARANÁ. [...] Exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e Cofins. [...]. Relatora: Min. Cármen Lúcia, 15 de março de 2017. p. 23

⁷⁶ Ibid., p. 23

[...] 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. (grifo nosso)

Parece que o *punctum saliens* reside no tempo verbal escolhido pela ministra: não é verdade que a parcela aproveitada de ICMS gerado nas operações anteriores **será** recolhida; ao contrário, ela já **foi**. Ou, ainda que não tenha sido recolhida por quaisquer razões, não é responsabilidade do contribuinte fazê-lo. Isto é decorrência, simplesmente, da não cumulatividade do ICMS: o destaque do ICMS na nota fiscal de venda é para fins demonstrativos apenas e nem todo ICMS destacado na nota é efetivamente recolhido aos cofres estaduais pelo contribuinte que a está faturando.

Assim, se, como exarado nos votos vencedores do julgamento, o contribuinte é mero depositário do valor do ICMS e este valor é apenas ingresso de caixa que caracteriza um mero trânsito contábil, ele não o é em seu montante integral destacado na nota, porque parte desse imposto já foi recolhida ao longo da cadeia. Esse é o princípio da não cumulatividade do ICMS: desconta-se, do valor devido na operação, o que já foi pago ao longo das operações anteriores.

Isto posto, não é todo o ICMS destacado na nota que não se reveste da natureza de faturamento, mas tão somente a parcela do tributo que o contribuinte *de jure* vai efetivamente recolher aos cofres públicos.

Por esta razão, para ser coerente com os fundamentos jurídicos exarados nos seus próprios votos e repelir a contradição constitucional instaurada, os ministros do STF deveriam ter decidido que o valor a ser excluído da base de cálculo das contribuições é o “ICMS a recolher”, e não o “destacado na nota”.

Tal foi, inclusive, o entendimento esposado pela Receita Federal – baseado na argumentação jurídica e doutrinária formadora da tese vencedora do julgamento – na já comentada Solução de Consulta Interna nº 13/2018:

28. Fundamentado em vasta doutrina e referenciando julgamentos do próprio Tribunal, todos os votos vencedores contemplam o indicativo, a definição, de que **o ICMS pago, o ICMS a recolher, é o que não deve compor a base de cálculo da**

Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, **por não ter a natureza de receita, de faturamento.**

29. Há que ser registrado que a argumentação jurídica e doutrinária esposada no julgamento, formadora da tese vencedora, de que o que **não se configura receita** e, por conseguinte, não deve compor a base de cálculo das contribuições em tela, corresponde à **parcela do ICMS a recolher**, ou seja, a parcela do ICMS a ser paga pelo contribuinte. Resta demonstrado também nos votos divergentes, que o cerne da questão analisada e julgada diz respeito a definir se o ICMS a recolher integra ou não a base de cálculo das contribuições, conforme a seguir demonstrado:

[...]

31. Se depreende assim, do teor do julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, submetido ao rito da repercussão geral previsto no Art. 543-B da Lei nº 5.869, de 1973, bem como da análise de todos os votos formadores da tese vencedora, a qual definiu que **o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins**, tanto na sua incidência cumulativa como na incidência não cumulativa, corresponde à parcela do **ICMS a ser pago**, isto é, à parcela do **ICMS a recolher** para a Fazenda Pública dos Estados ou do Distrito Federal. (grifo nosso)

Com efeito, reformar a decisão e adotar a simples – e coerente – interpretação de excluir do faturamento apenas a parcela do ICMS “a recolher” parece ser a solução para neutralizar a distorção constitucional apontada alhures. É o que está demonstrado matematicamente e de forma literal no Apêndice D, onde, na apuração da contribuição a pagar, a base de cálculo considerada é o faturamento com a exclusão do ICMS “a recolher” e não do destacado na nota.

Verifica-se, neste cenário, a manutenção da higidez do sistema de custeio da seguridade social, pois o valor de PIS/Cofins, em nenhuma hipótese, assume valores negativos. O que este resultado mostra é que, em quaisquer condições, sempre que um item é adquirido por “x” e revendido com margem de lucro percentual de “k”, ou seja, sempre que houver atividade empresária, haverá contribuição social a pagar a fim de custear a seguridade, como planejou o constituinte originário.

À guisa de comparação, importa trazer novamente à baila o cenário problemático reportado no Apêndice C, gerador de valores a restituir ao empresário, sempre que a margem de lucro da operação é inferior à alíquota de ICMS. Na sistemática de apuração proposta neste trabalho, os valores de PIS/Cofins são sempre positivos. Não se verifica aqui, nenhum tipo de distorção e, o mais importante, fica mantida a unidade da constituição.

Resta comprovado, portanto, que o modelo de apuração aqui proposto, no qual exclui-se da base de cálculo das contribuições apenas o ICMS “pago” ou o ICMS “a recolher” – e não o ICMS destacado na nota –, é um modelo que não gera contradições e rupturas constitucionais e não distorce o modelo de financiamento da seguridade social.

Acresça-se a isso o fato de este modelo estar alinhado por completo ao conceito constitucional de faturamento plasmado pelo STF, como se infere dos fundamentos jurídicos dos votos dos ministros, e à melhor doutrina, na esteira do que exaustivamente demonstrado nesta seção do trabalho.

Conclui-se, destarte, pela urgente necessidade de reformar a decisão proferida pelo STF nos julgamentos dos embargos de declaração do RE nº 574.706/PR para afirmar que o *quantum* de ICMS a ser excluído do conceito constitucional de faturamento é o ICMS “pago” ou “a recolher”, e não o ICMS destacado na nota. A reforma aqui proposta tem por pano de fundo a revisão da interpretação constitucional do conceito de faturamento pela Suprema Corte, para a necessária manutenção da unidade e integridade do texto constitucional.

5 CONCLUSÃO

O julgamento do RE nº 574.706/PR trouxe uma importante alteração no regime de apuração não cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Isto porque, agora, na apuração do débito, ou seja, do valor a pagar de PIS/Cofins, o valor integral do ICMS destacado na nota fiscal deve ser excluído da base de cálculo, pois entendeu o STF que o valor relativo ao imposto estadual não estaria inserido no conceito constitucional de faturamento da empresa. Na apuração dos créditos a descontar, entretanto, nada mudou; a base de cálculo continua sendo o valor dos itens.

Contudo, este trabalho demonstrou que este modelo gera o seguinte problema no regime de apuração não cumulativa das contribuições sociais: sempre que uma empresa operar com margem de lucro inferior à alíquota de ICMS do Estado, haverá mais créditos do que débitos e, por conseguinte, valores de PIS/Cofins a restituir pela União ou a compensar com outros débitos de tributos federais. Nesse caso, a empresa estaria sendo financiada por recursos da seguridade social, em vez de custeá-la por meio das contribuições.

Exemplificando: se, em determinado Estado, a alíquota do ICMS é de 18% e o empresário opera com uma margem de lucro de 15%, é seguro afirmar que, nessa nova sistemática de apuração não cumulativa do PIS/Cofins, ele não terá valores a recolher relativo às contribuições e ainda fará jus a receber algum recurso da União.

Pelo exposto, é forçoso concluir que o novo regime de apuração do PIS e da Cofins inaugurado pelo RE nº 574.706/PR acabou por gerar uma grande distorção constitucional. A interpretação do conceito constitucional de faturamento dada pela Suprema Corte no julgamento conduziu a uma situação fática que vai de encontro ao estabelecido pelo constituinte na Carta Federal. Afinal, não se pode coadunar com a ideia de que, ao arrepio do art. 195, a seguridade social passe a financiar a atividade empresária.

Neste sentido, propõe-se neste trabalho uma solução para neutralizar a distorção constitucional apontada que passa, necessariamente, pela reforma da decisão do STF para excluir do faturamento das empresas apenas a parcela do ICMS “a recolher” e não o ICMS “destacado na nota”. Neste cenário, foi demonstrada matematicamente a manutenção da higidez do sistema de custeio da seguridade. Trata-se de um modelo que não gera contradições e

rupturas constitucionais e não distorce o financiamento da seguridade social, além de estar alinhado ao conceito constitucional de faturamento e à melhor doutrina, como se demonstrou.

Isto posto, com o objetivo de prevenir rupturas à ordem constitucional em vigor e de preservar o sadio custeio do sistema de seguridade social, conclui-se este trabalho propondo a reforma da decisão proferida pelo STF nos julgamentos dos embargos de declaração do RE nº 574.706/PR para afirmar que o quantum de ICMS a ser excluído do conceito constitucional de faturamento é o ICMS “pago” ou “a recolher”, e não o ICMS destacado na nota.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Parecer SEI nº 12.943/2021/ME, de 27 de agosto de 2021.**

_____. Ministério da Economia. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Parecer SEI nº 14.483/2021/ME, de 24 de setembro de 2021.**

_____. Ministério da Economia. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. **Parecer Cosit nº 10, de 1º de julho de 2021.**

_____. Ministério da Economia. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta Interna Cosit nº 13, de 18 de outubro de 2018.**

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 150.764/PE**, Relator: Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Data de Julgamento: 16/12/1992, TRIBUNAL PLENO, Data de Publicação: DJ 02-04-1993

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário no 240.785 MINAS GERAIS**. [...] COFINS – BASE DE INCIDÊNCIA – FATURAMENTO – ICMS. O que relativo a título de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços não compõe a base de incidência da Cofins, porque estranho ao conceito de faturamento. Relator: Min. Marco Aurélio, 8 de outubro de 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 574.706 PARANÁ**. [...] Exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e Cofins. [...]. Relatora: Min. Cármen Lúcia, 15 de março de 2017. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=312859807&ext=.pdf> . Acesso em 16 set 2021.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Emb. Decl. no Recurso Extraordinário nº 574.706 PARANÁ**. [...] Modulação deferida dos efeitos do julgado, cuja produção haverá de se dar desde 15.3.2017 [...]. Relatora: Min. Cármen Lúcia, 13 de maio de 2021. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15347284289&ext=.pdf> . Acesso em 16 set 2021.

BIAVA JÚNIOR, Roberto. A "inconstitucionalidade" da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições PIS-Cofins: análise dos efeitos e dos fundamentos jurídico-econômico-contábeis que embasam a decisão do STF no RE 574.706. Revista de Estudos Tributários, Porto Alegre, v. 20, n. 115, p. 56-71, maio/jun. 2017.

BRITTO, Lucas.; DURO, Semíramis. PIS/COFINS. STF - **Recurso Extraordinário n. 574.706/PR. Comentário por Lucas Galvão de Britto e Semíramis de Oliveira Duro**. Revista de Direito Tributário Contemporâneo, vol. 10. Ano 3. p. 213-438. São Paulo: Ed RT, jan-fev. 2018.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 33 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2021.

_____. **ICMS**, 16ª ed., Malheiros: São Paulo, 2012.

CHIESA, Clélio; OLIVEIRA, Marcos. **Exclusão do ICMS do conceito de faturamento (base de cálculo do PIS e da Cofins): uma questão de coerência legislativa e jurisprudencial**. Revista Tributária e de Finanças Públicas: RTrib, v. 15, n. 77, p. 101-111, nov./dez. 2007.

HARADA, Kiyoshi. **Julgamento dos embargos declaratórios no RE no 574.706 (exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS-COFINS)**. Revista Fórum de Direito Tributário: RFDT, Belo Horizonte, v. 19, n. 111, p. 27-34, maio/jun. 2021.

MASCITTO, Andréa. **As questões pendentes após a definição de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS**. Revista dos Tribunais: RT, São Paulo, v. 107, n. 992, p. 219-239, jun. 2018.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 12ª. ed. Saraiva: São Paulo, 2017, p. 92

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

ROSA, Viviane Lemes da. **Reflexões sobre o Recurso Extraordinário n. 574.706/PR**. Revista Direito Tributário Atual, n.42. ano 37. p. 450-469. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2019.

SEHN, Solon. **Exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/Pasep – COFINS: repetição do indébito e efeitos do RE 574.706/PR no regime de creditamento**. Revista de Direito Tributário Contemporâneo: RTDC, São Paulo, v. 3, n. 10, p. 17-35, jan./fev. 2018.

_____. **Exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS-COFINS**. Revista dos Tribunais: RT, São Paulo, v. 107, n. 992, p. 195-218, jun. 2018.

TORRES, Ricardo Lobo. **A não cumulatividade no PIS/COFINS**. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (Coord.). PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

UELZE, Hugo Barroso. **ICMS na base de cálculo do PIS-Cofins: perspectivas frente ao Recurso Extraordinário nº 574.706/PR**. Revista de Estudos Tributários, Porto Alegre, v. 20, n. 115, p. 16-55, maio/jun. 2017.

WOCZIKOSKY, Adler. **Direito à exclusão do ICMS da base de cálculo da contribuição previdenciária patronal devida pelas agroindústrias sob a ótica do julgamento do Supremo Tribunal Federal no RE 574.706/RG**. - Repertório IOB de Jurisprudência: Tributário, Constitucional e Administrativo, São Paulo, n. 24, p. 25-38, 2. quin. dez. 2018.

APÊNDICE A – Cenário 1

- *Compra e venda com margem de lucro – exemplo numérico*

- *Sistemática de apuração excluindo do faturamento o “ICMS DESTACADO”*

(A) Apuração do Crédito na entrada:

- Valor do item: R\$ 100,00
 - ICMS destacado na nota⁷⁷: $\left(\frac{18}{100+18}\right) \cdot 100 = R\$15,25$
 - ICMS a compensar: R\$ 15,25
- Base de cálculo (valor do item): R\$ 100,00
- Alíquota PIS/Cofins: 9,25%⁷⁸
- Crédito = R\$ 9,25 (9,25% de R\$ 100,00)

(B) Apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins na venda – Débito:

- Valor do item: R\$ 150,00
 - ICMS destacado na nota: $\left(\frac{18}{100+18}\right) \cdot 150 = R\$22,88$
 - ICMS a recolher (“destacado” menos “a compensar”): $22,88 - 15,25 = R\$ 7,63$
- Base de cálculo (faturamento menos o ICMS destacado): $150,00 - 22,88 = R\$ 127,12$
- Alíquota PIS/Cofins: 9,25%
- Débito = R\$ 11,76 (9,25% de R\$ 127,12)

(C) Apuração não cumulativa (débito menos crédito): (B – A)

- Débito: R\$ 11,76
- Crédito: R\$ 9,25
- **PIS/Cofins a pagar: R\$ 2,51**

⁷⁷ O ICMS é calculado “por dentro”. Então, o valor do imposto é dado por $\left(\frac{i}{100+i}\right) \cdot x$, onde “x” é o preço do item e “i” é a alíquota de ICMS. A alíquota de ICMS considerada neste cenário é de 18%.

⁷⁸ Para simplificar os cálculos e sem perda de generalidade, consideram-se aglutinadas as alíquotas da contribuição para o PIS/Pasep (1,65%) e da Cofins (7,6%), no total de 9,25%, de sorte que o resultado encontrado reflete o somatório de ambas as contribuições.

APÊNDICE B – Cenário 2

- *Compra e venda sem margem de lucro – exemplo numérico*

- *Sistemática de apuração excluindo do faturamento o “ICMS DESTACADO”*

(A) Apuração do Crédito na entrada:

- Valor do item: R\$ 100,00
 - ICMS destacado na nota: $\left(\frac{18}{100+18}\right) \cdot 100 = R\$15,25$
 - ICMS a compensar: R\$ 15,25
- Base de cálculo (valor do item): R\$ 100,00
- Alíquota PIS/Cofins: 9,25%
- Crédito = R\$ 9,25 (9,25% de R\$ 100,00)

(B) Apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins na venda – Débito:

- Valor do item: R\$ 100,00
 - ICMS destacado na nota: $\left(\frac{18}{100+18}\right) \cdot 100 = R\$15,25$
 - ICMS a recolher (“destacado” menos “a compensar”): $15,25 - 15,25 = R\$ 0,00$
- Base de cálculo (faturamento menos o ICMS destacado): $100,00 - 15,25 = R\$ 84,75$
- Alíquota PIS/Cofins: 9,25%
- Débito = R\$ 7,84 (9,25% de R\$ 84,75)

(C) Apuração não cumulativa (débito menos crédito): (B – A)

- Débito: R\$ 7,84
- Crédito: R\$ 9,25
- **PIS/Cofins “a pagar”: - R\$ 1,41**

APÊNDICE C – Cenário 3

- *Compra e venda com margem de lucro – exemplo literal*
- *Sistemática de apuração excluindo do faturamento o “ICMS DESTACADO”*
 - *Preço de compra: x*
 - *Margem de lucro na venda (%): k*
 - *Alíquota de ICMS (%): i*
 - *Alíquota de PIS/Cofins (%): a*

(A) Apuração do Crédito na entrada:

- Valor do item: x
 - ICMS destacado na nota: $\left(\frac{i}{100+i}\right) \cdot x$
 - ICMS a compensar: $\left(\frac{i}{100+i}\right) \cdot x$
- Base de cálculo (valor do item): x
- Alíquota PIS/Cofins: a
- Crédito = $\left(\frac{a}{100}\right) \cdot x$

(B) Apuração da Contribuição para PIS/Pasep e a Cofins na venda – Débito:

- Valor do item: $x + \frac{k}{100} \cdot x = x \cdot \left(1 + \frac{k}{100}\right)$
 - ICMS destacado na nota: $\left(\frac{i}{100+i}\right) \cdot \left[x \cdot \left(1 + \frac{k}{100}\right)\right]$
 - ICMS a recolher (“destacado” menos “a compensar”):

$$\left(\frac{i}{100+i}\right) \cdot \left[x \cdot \left(1 + \frac{k}{100}\right)\right] - \left(\frac{i}{100+i}\right) \cdot x =$$

$$\left(\frac{i}{100+i}\right) \cdot x \cdot \left[\left(1 + \frac{k}{100}\right) - 1\right] =$$

$$\left(\frac{i}{100+i}\right) \cdot x \cdot \frac{k}{100}$$

- Base de cálculo (faturamento menos o ICMS destacado):

$$x \cdot \left(1 + \frac{k}{100}\right) - \left[\left(\frac{i}{100+i}\right) \cdot x \cdot \left(1 + \frac{k}{100}\right)\right] =$$

$$x \cdot \left(1 + \frac{k}{100}\right) \cdot \left(1 - \frac{i}{100+i}\right)$$

- Alíquota PIS/Cofins: a
- Débito:

$$\left(\frac{a}{100}\right) \cdot x \cdot \left(1 + \frac{k}{100}\right) \cdot \left(1 - \frac{i}{100+i}\right)$$

(C) Apuração não cumulativa (débito menos crédito): (B – A)

- PIS/Cofins a pagar:

$$\left[\left(\frac{a}{100}\right) \cdot x \cdot \left(1 + \frac{k}{100}\right) \cdot \left(1 - \frac{i}{100+i}\right)\right] - \left(\frac{a}{100}\right) \cdot x =$$

$$\left(\frac{a}{100}\right) \cdot x \cdot \left[\left(1 + \frac{k}{100}\right) \cdot \left(1 - \frac{i}{100+i}\right) - 1\right] =$$

$$\mathbf{PIS/Cofins\ a\ pagar} = \left(\frac{a}{100}\right) \cdot x \cdot \left[\left(\frac{100+k}{100+i}\right) - 1\right]$$

Para se investigar sob que condições os valores de PIS/Cofins são menores ou iguais que zero, basta resolver a inequação abaixo:

$$\left(\frac{100+k}{100+i}\right) - 1 \leq 0$$

$$\left(\frac{100+k}{100+i}\right) \leq 1$$

$$100+k \leq 100+i$$

$$\mathbf{k \leq i}$$

APÊNDICE D – Cenário 4

- *Compra e venda com margem de lucro – exemplo literal*
- *Sistemática de apuração excluindo do faturamento o “ICMS A RECOLHER”*
 - *Preço de compra: x*
 - *Margem de lucro na venda (%): k*
 - *Alíquota de ICMS (%): i*
 - *Alíquota de PIS/Cofins (%): a*

(A) Apuração do Crédito na entrada:

- Valor do item: x
 - ICMS destacado na nota: $\left(\frac{i}{100+i}\right) \cdot x$
 - ICMS a compensar: $\left(\frac{i}{100+i}\right) \cdot x$
- Base de cálculo (valor do item): x
- Alíquota PIS/Cofins: a
- Crédito = $\left(\frac{a}{100}\right) \cdot x$

(B) Apuração da Contribuição para PIS/Pasep e a Cofins na venda – Débito:

- Valor do item: $x + \frac{k}{100} \cdot x = x \cdot \left(1 + \frac{k}{100}\right)$
 - ICMS destacado na nota: $\left(\frac{i}{100+i}\right) \cdot \left[x \cdot \left(1 + \frac{k}{100}\right)\right]$
 - ICMS a recolher:

$$\left(\frac{i}{100+i}\right) \cdot \left[x \cdot \left(1 + \frac{k}{100}\right)\right] - \left(\frac{i}{100+i}\right) \cdot x =$$

$$\left(\frac{i}{100+i}\right) \cdot x \cdot \left[\left(1 + \frac{k}{100}\right) - 1\right] =$$

$$\left(\frac{i}{100+i}\right) \cdot x \cdot \frac{k}{100}$$

- Base de cálculo (faturamento menos o **ICMS a recolher**):

$$x \cdot \left(1 + \frac{k}{100}\right) - \left[\left(\frac{i}{100+i}\right) \cdot x \cdot \frac{k}{100}\right] =$$

$$x + \frac{k \cdot x}{100} - \frac{k \cdot x}{100} \cdot \left(\frac{i}{100+i}\right) =$$

$$x + \frac{k \cdot x}{100} \cdot \left[1 - \left(\frac{i}{100+i}\right)\right] =$$

$$x + \frac{k \cdot x}{100+i} =$$

$$x \cdot \left(1 + \frac{k}{100+i}\right)$$

- Alíquota PIS/Cofins: a
- Débito:

$$\left(\frac{a}{100}\right) \cdot x \cdot \left(1 + \frac{k}{100+i}\right)$$

(C) Apuração não cumulativa (débito menos crédito): (B – A)

- PIS/Cofins a pagar:

$$\left[\left(\frac{a}{100}\right) \cdot x \cdot \left(1 + \frac{k}{100+i}\right)\right] - \left(\frac{a}{100}\right) \cdot x =$$

$$\left(\frac{a}{100}\right) \cdot x \cdot \left[\left(1 + \frac{k}{100+i}\right) - 1\right] =$$

$$\mathbf{PIS/Cofins a pagar} = \left(\frac{a}{100}\right) \cdot x \cdot \left(\frac{k}{100+i}\right)$$