

**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS - CCJ
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – DCJ/SR
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

PÉRICLES JOSÉ CARNEIRO JÚNIOR

**A EXCLUSÃO DO ICMS DESTACADO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS
SOB O PRISMA DO RE 574.706/PR**

Santa Rita – PB

2021

PÉRICLES JOSÉ CARNEIRO JÚNIOR

**A EXCLUSÃO DO ICMS DESTACADO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS
SOB O PRISMA DO JULGAMENTO RO RE 574.706/PR**

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Curso de Direito do Departamento de Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba, como exigência parcial da obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas.

Orientador: Prof. Me. Alex Taveira dos Santos

**Santa Rita- PB
2021**

**Catálogo na publicação Seção de
Catálogo e Classificação**

C289e Carneiro Júnior, Péricles José.

A exclusão do ICMS destacado da base de cálculo do PIS/COFINS sob o prisma do julgamento do RE 574.706/PR

/ Péricles José Carneiro Júnior. - Santa Rita, 2021.

54 f.

Orientação: Alex Taveira dos Santos. Monografia (Graduação)- UFPB/CCJ/DCJ.

1. ICMS - exclusão. 2. PIS/COFINS. 3. Base de cálculo.

4. Supremo Tribunal Federal (STF). I. Santos, Alex Taveira dos. II. Título.

UFPB/CCJ-SANTARITA

CDU 34

PÉRICLES JOSÉ CARNEIRO JÚNIOR

**A EXCLUSÃO DO ICMS DESTACADO DA BASE DE CÁLCULO DO
PIS/COFINS SOB O PRISMA DO JULGAMENTO RO RE 574.706/PR**

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Curso de Direito do Departamento de Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba, como exigência parcial da obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas.

Orientador: Prof. Me. Alex Taveira dos Santos

Banca examinadora

Data de aprovação: 08/07/2021

Prof. Me. Alex Taveira dos Santos (Orientador)

Prof. Me. Waldemar de Albuquerque Aranha Neto(Examinador)

Prof.^a. Me. Herleide Herculano Delgado(Examinadora)

**Santa Rita- PB
2021**

Àqueles que tornaram tudo isso possível, meus
pais.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a D`us por todas as graças.

Aos meus pais, Péricles e Eudriana, por todo o carinho, empenho e amor que me dedicaram durante essa jornada, proporcionando-me a melhor educação possível e o apoio necessário, sobretudo nos momentos de maior dificuldade quando o titubear da caminhada fazia crer que a queda seria inevitável, amo vocês.

Aos meus irmãos, Victor e Júlia que mesmo à distância estiveram sempre presentes, cada telefonema, mensagem e apoio foram fundamentais na concretização desta etapa.

Aos amigos que me acompanharam por todo o trajeto acadêmica, partilhando experiências e fazendo com que a trajetória fosse aproveitada com maior leveza, companheirismo e serenidade. Em especial a Victor, Luis, Patrick e Davi, cuja camaradagem nas mais diversas situações possibilitou o surgimento de longevas amizades.

À minha namorada, Myrlla por todo o carinho, apoio e atenção dedicados sem os quais o caminho a ser percorrido teria sido muito mais difícil. Em especial, pelas conversas atinentes ao tema desta monografia, que serviram de estímulo e aprofundamento no universo amplo que é o estudo do Direito Tributário.

Ao meu orientador, Alex Taveira, pelas lições de processo tributário que me despertaram o gosto pela matéria, bem como foram fundamentais para a aprovação no exame de ordem. Na qualidade de orientado, fico agradecido pela disponibilidade, ajuda e atenção.

“Para que o indivíduo possa empregar com eficácia seus conhecimentos na elaboração de planos, deve estar em condições de prever as ações do Estado que podem afetar esses planos” (HAYEK, Friedrich).

RESUMO

O presente trabalho de conclusão de curso tem por objetivo analisar os principais pontos levantados durante o julgamento do Recurso Extraordinário 574.706, que fixou a tese de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Inicialmente se apresenta as formas de arrecadação do Estado bem como o conceito de tributação. Assim, traz-se o panorama histórico da discussão dentro dos tribunais, passando por julgamentos que ora afastavam ora permitiam a inclusão do tributo. Além disso, busca-se explicar as características do ICMS e das contribuições PIS e COFINS. Em seguida é feita análise das principais questões trazidas no julgamento, destacando-se os argumentos contrários e favoráveis à tese. Por conseguinte, analisa-se a resposta que o fisco e a Fazenda Nacional deram ao contribuinte ao perderem o litígio no Supremo Tribunal Federal, fazendo-se um comparativo com outras decisões de questões semelhantes. Nesse sentido são apresentados os conceitos de ICMS pago e destacado em nota fiscal, pontuando-se a importância da distinção entre os dois.

Palavras-chave: Exclusão. ICMS. PIS/COFINS. Base de Cálculo. STF.

ABSTRACT

The present course conclusion paper aims to analyze the main points raised during the judgment of Extraordinary Appeal 574,706, which established the thesis of exclusion of ICMS from the PIS and COFINS calculation base. Initially, the forms of state collection as well as the concept of taxation are presented. Thus, it brings the historical panorama of the discussion within the courts, passing through judgments that sometimes drove away sometimes allowed the inclusion of the tribute. In addition, it seeks to explain the characteristics of ICMS and PIS and COFINS contributions. Next, an analysis of the main questions raised in the trial is made, highlighting the arguments that are contrary and favorable to the thesis. Therefore, the response given to the taxpayer and the taxpayer when they lost the dispute in the Supreme Court is analyzed, making a comparison with other decisions on similar issues. In this sense, the concepts of ICMS paid and highlighted in an invoice are presented, aiming at the importance of the distinction between the two.

Keywords: Exclusion. ICMS. PIS/COFINS. Calculation. STF.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	11
2 DISCIPLINA JURÍDICA DO PIS/COFINS NO BRASIL.....	15
2.1 MODALIDADES DE TRIBUTAÇÃO.....	16
2.2 TRIBUTAÇÃO CALCULADA POR DENTRO.....	21
2.3 O ALCANCE DAS CONTRIBUIÇÕES PIS/COFINS E SEUS IMPACTOS NO ORÇAMENTO.....	22
3 JULGAMENTO DO RE 574.706/PR E SUAS IMPLICAÇÕES.....	24
3.1 TESES CONTRÁRIAS À INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS.....	24
3.2 TESES FAVORÁVEIS À INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS.....	27
4 POSIÇÃO DA FAZENDA NACIONAL DIANTE DA DECISÃO DO STF.....	31
4.1 MODULAÇÃO DE EFEITOS.....	31
4.2 MODELO ADMINISTRATIVO JURISDICIONAL BRASILEIRO.....	33
4.2.1 Esferas de Julgamento Administrativo.....	34
4.3 SOLUÇÃO DE CONSULTA INTERNA Nº 13.....	35
5 DISTINÇÃO NECESSÁRIA ENTRE ICMS DESTACADO E EFETIVAMENTE PAGO.....	40
5.1 HISTÓRICO DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS.....	40
5.1.1 Características do ICMS.....	41
5.2 PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE.....	42
5.2.1 ICMS substituição tributária.....	42
5.2.2 ICMS destacado na nota fiscal.....	43
5.2.3 RECONHECIMENTO DO ICMS DESTACADO NO JULGAMENTO DE EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.....	45
6 CONCLUSÃO.....	48
7 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	49
REFERÊNCIAS.....	52

1 INTRODUÇÃO

O sistema tributário nacional é composto de diversas nuances que tornam seu entendimento complexo. Seja no âmbito da União Federal, dos Estados, Distrito Federal ou Municípios, a quantidade de leis e normas reguladoras faz com que seja de difícil compreensão para o contribuinte a sistemática que o permeia.

Em consequência disso, muito se fala a respeito da grande carga tributária e como isso influi diretamente nas relações pessoais e empresariais da sociedade brasileira. No entanto, essa falta de entendimento leva a distorções da realidade e, não raro, a erros por parte dos agentes envolvidos na cadeia de arrecadação tributária.

Assim, a forma pela qual se dá a tributação bem como suas finalidades serão elementos abordados no presente trabalho, haja vista ser fundamental o entendimento dos mecanismos de arrecadação, suas funções e destinação.

Nesse sentido, o objetivo deste estudo será a análise das mudanças promovidas pelo julgamento do Recurso Extraordinário 574.407/RS de 2017, tendo por base as alterações que se deram no âmbito judicial e administrativo em processos relativos a essa demanda.

Desse modo, se abordará sob a ótica do contribuinte os impactos que tal decisão teve, bem como as possíveis alterações que poderão ocorrer em virtude dos pedidos de modulação feitos pela Procuradoria da Fazenda Nacional - PGFN em sede de embargos de declaração.

A importância da pesquisa se dá em razão da complexidade do tema a ser abordado, tendo como propósito analisar e trazer clareza aos aspectos jurídicos e administrativos pouco explorados na academia. Além disso, destaca-se que os trabalhos referentes ao tema em questão são escassos, seja pelo fato de a decisão ser recente, ou ainda por desconhecimento frente a quantidade de áreas objetos de estudo e pesquisa nas universidades.

Assim, o tema a ser abordado e por conseguinte seu objeto de estudo se fundamentam em dois princípios basilares das relações jurídico-tributárias: a segurança jurídica nas decisões de tribunais superiores e o direito do contribuinte em reaver tributos pagos a maior.

O primeiro diz respeito à segurança das decisões judiciais, no sentido de garantir sua eficiência e aplicação, de sorte que sua ausência traz prejuízos como a falta de confiabilidade nas instituições.

Já o segundo se mostra valoroso quando da necessidade de se estabelecer confiança nas relações do fisco para com o contribuinte, haja vista ser um dos pilares de coesão social entre Estado e cidadãos.

Além disso, a mitigação do exercício de direitos previstos em lei, como a restituição de tributos, importa em uma relação desigual que gera um conjunto de novos conflitos e diminuem a eficiência estatal.

Busca-se então fazer uma análise crítica entre as posições adotadas pelo fisco quando da prolação de sentenças judiciais em processos tributários, avaliando-se quando são adequadas ou não aos interesses do contribuinte.

De igual modo, procura-se saber quais os possíveis efeitos causados pelas decisões administrativas que denegam a compensação de tributos reconhecidos na esfera judicial, exarando-se soluções concretas que impeçam o descumprimento de decisões judiciais bem como o surgimento de decisões ilegais.

A metodologia utilizada no presente trabalho será a pesquisa exploratória efetuada por meio de pesquisa documental, o que suscita a busca pelo aprofundamento das questões relacionadas ao tema através de estudos de teses, dissertações, monografias, artigos publicados bem como julgamentos recentes e a análise da evolução legislativa no lapso temporal em que a pesquisa se insere.

Assim, a pesquisa documental abarca um conjunto de textos e julgados que contêm temas relacionados à incidência do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS. De igual modo, quanto a abordagem, trata-se de pesquisa qualitativa, haja vista que busca primordialmente a qualidade dos dados analisados em detrimento de quantificações. Por conseguinte, a conclusão a que se chegará é de caráter genérico, não havendo, portanto, necessidade de exaurimento dos dados coletados.

O método dedutivo será utilizado em razão da insuficiente produção acadêmica que estude especificamente o objeto da presente pesquisa. Logo o embasamento do trabalho será dedutivo na medida em que se verificar as causas e impactos da modificação do regime de tributação do PIS/COFINS após o julgamento do Supremo Tribunal Federal- STF.

No primeiro capítulo, far-se-á uma breve análise sobre a disciplina jurídica do PIS/COFINS, onde se destacará as modalidades de tributação existentes no sistema tributário nacional.

Além disso, dar-se-á ênfase na modalidade de tributação calculada por dentro, haja vista que boa parte da problemática que permeia a possibilidade ou não de inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS, decorre dessa forma de tributação.

O segundo capítulo, destina-se à apresentação do julgamento do Recurso Extraordinário 574.706/PR, onde serão abordados os principais argumentos trazidos pelos

ministros do Supremo Tribunal Federal -STF, bem como aqueles apontados pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional- PGFN.

Após a análise dos principais argumentos trazidos durante o julgamento, o terceiro capítulo trará a resposta dada pela Fazenda Nacional diante da decisão do STF favorável ao contribuinte. Nesse ponto, destaca-se o pedido de modulação dos efeitos do julgado e também a emissão da Solução de Consulta Interna nº 13, por parte da Receita Federal do Brasil.

Tratando-se de ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS, a Receita Federal atua no sentido de diminuir a capacidade do contribuinte em reaver os valores pagos indevidamente, bem como aqueles que ainda serão cobrados.

Tal fato se observa na Solução de Consulta Interna Cosit nº13, de 18 de outubro de 2018, na qual o fisco orienta sua administração no sentido de que o ICMS a ser excluído é o apurado a cada mês, e não aquele destacado na nota fiscal, sendo este último o efetivamente incluído na base de cálculo das contribuições.

Ocorre que, na própria decisão do STF, foi reconhecido que o ICMS a ser excluído seria o constante na nota fiscal e também o efetivamente pago, de modo que poderia haver dubiedade quanto à interpretação acerca de qual imposto deveria ser excluído.

Em caso semelhante, na restituição de tributos por empresas do Simples Nacional e MEI, ocorria o recolhimento em duplicidade daqueles produtos sujeitos à tributação monofásica, em que o produtor ou industrial faz o recolhimento de todo o imposto da cadeia tributária de modo que facilitasse a arrecadação do Estado.

Tal fato se dava por conta da unicidade dos tributos recolhidos em guia única, o que impossibilitava a exclusão daqueles tributos já recolhidos. Em razão do grande volume de ações judiciais o fisco decidiu emitir a Instrução Normativa 1717/2017, o que facilita a restituição e torna mais célere a resolução do conflito, evitando-se assim a judicialização.

Assim, será feito comparativo na resposta dada pela Fazenda Nacional em situações semelhantes, a exemplo possibilidade de recuperação de tributos recolhidos indevidamente por empresas optantes pelo Simples Nacional e de Micro Empresário Individual-MEI, sendo analisadas as divergências no modo como o fisco tem se portado com relação aos dois casos.

O quarto capítulo apresentará a distinção necessária entre o ICMS destacado em nota fiscal e o efetivamente pago pelo contribuinte. Com efeito, busca-se analisar as principais questões que dizem respeito ao ICMS destacado e como a iniciativa do fisco de interpretar extensivamente o julgado pode gerar insegurança jurídica nas decisões judiciais e administrativas.

Em seguida, far-se-á uma análise das questões abordadas no decorrer do trabalho na qual serão destacados os impactos da decisão do STF, analisando-se a relação do contribuinte com o fisco sob a ótica do sistema constitucional tributário.

2 DISCIPLINA JURÍDICA DO PIS/COFINS NO BRASIL

O conceito de tributo serve como norte para se entender a importância e os impactos da tributação sobre a vida dos brasileiros, o que suscita apresentar de modo geral as fontes e formas pelas quais o Estado custeia suas atividades. Neste sentido, a tributação, bem como as espécies tributárias e suas particularidades são conceitos que merecem destaque e servem de base para análise mais detalhada dos elementos apresentados.

Há poucas formas de se custear as atividades do Estado, uma delas é o desenvolvimento de atividade mercantil, com criação de empresas e concessões de serviços ou atividades. No entanto, empresas do Estado nem sempre buscam o lucro como ocorre nas empresas do setor privado, pois servem também como instrumento de regulação de mercado ou prestadora de serviço essencial.

Tais atividades buscam suprir demandas não exploradas pela iniciativa privada por falta de interesse ou inviabilidade de negócio, de modo que o desenvolvimento da atividade estatal está mais ligado a fatores sociais do que mercadológicos, o que costuma gerar aumento de despesas ao Estado.

A impressão de moeda, ou expansão monetária também serve como instrumento de geração de receitas, porém as experiências traumáticas vividas com esse modelo são medidas não desejadas, haja vista que ele induz a flutuação no valor da moeda, encarece os meios de produção, ocasionando dentre outros problemas a inflação.

Esse modelo tem sido pouco utilizado em razão de sua baixa eficiência e substituído pela impressão de títulos da dívida pública, outra forma que o governo possui de arrecadar dinheiro tida como mais segura que a impressão de moeda. No entanto, emitir títulos como forma de fomentar a receita estatal gera endividamento que em algum momento terá de ser compensado, o que não se mostra um meio tão eficiente.

A tributação, portanto, surge como principal fonte de custeio das atividades do Estado, seja pela sua eficiência ou pelos seus impactos diretos nas relações humanas, o sistema de arrecadação em regra, não traz o endividamento estatal como a emissão de títulos da dívida pública, não gera a desvalorização causada pela impressão de moeda e não depende diretamente de fatores mercadológicos para que seja lucrativo.

Desse modo, torna-se o principal meio pelo qual as atividades do Estado são financiadas, e pode servir como instrumento de regulação do mercado, distribuição de renda e estímulo ao desenvolvimento das mais variadas atividades. Este foi o modelo adotado pelo

Brasil, cuja estrutura fundamental de custeio decorre da arrecadação de tributos, (CÂMARA, 2019, p.102).

Têm-se então que “independente dos objetivos desejados pelo estado, serão necessários recursos financeiros para atingi-los”, (MACHADO, 2018, p.22). Logo, tributar passa a ser um instrumento tipicamente estatal com objetivo de custeio de suas atividades, isto é, o estado passa a intervir no direito propriedade de cada indivíduo ou empresa a fim de retirar-lhe uma fração e empregá-la no desenvolvimento de suas atividades.

2.1 MODALIDADES DE TRIBUTAÇÃO

Com o advento da Constituição Federal de 1988 a matéria tributária passa a compor o texto constitucional, havendo um verdadeiro desenho de toda a estrutura do sistema de tributação do Brasil. Tem-se então a instituição de mecanismos, que limitam o poder de tributação do Estado em relação às atividades cuja tributação poderia dirimir ou mitigar seu exercício.

Logo, cria-se uma baliza que coordena toda a atividade envolvida no processo de arrecadação de tributos, como por exemplo o impedimento da tributação de templos religiosos, de instituições de ensino e partidos políticos, cuja exação poderia dificultar-lhes o funcionamento¹.

Outra característica trazida foi a divisão das competências tributárias, de modo que cada ente federativo, qual seja, União, Estados, Distrito Federal e Municípios pode instituir tributos específico que abrangem sua área de atuação e, em tese não interferem na competência uns dos outros².

Nesse sentido, os entes podem, observados os ditames legais, instituir, majorar ou diminuir impostos, taxas e contribuições de várias categorias, dentre os quais limitar-se-á a escrever sobre contribuições de natureza previdenciária e sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

Os impostos são a principal espécie de tributo em razão de serem os maiores provedores de recursos ao Estado, sendo também os de mais fácil compreensão haja vista que incidem normalmente sobre bens, serviços ou produtos cuja ocorrência está mais presente nos

1 Art. 150, CF/88

2 Art. 145, CF/88

fatos que geram a obrigação tributária, isto é, a razão pela qual determinado diploma legal imputou-lhe a incidência de determinada cobrança.

Desse modo, por exemplo, quando se paga Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotor - IPVA³, o dinheiro arrecadado não será exclusivamente destinado à pavimentação de estradas nem à manutenção de ruas, sendo também direcionado ao custeio de outras atividades do Estado.

Dentre os tributos de competência estadual, o ICMS é um dos principais impostos que compõem a receita destes entes. Sua cobrança é devida quando da ocorrência dos fatos descritos no art. 2º da Lei Complementar nº 87 de 1996.

Assim, tal tributo será um encargo a ser suportado por aqueles que tiverem praticado fatos geradores descritos na lei, sendo qualquer pessoa física ou jurídica contribuinte de tal imposto. Nesse sentido, o ICMS é “caracteristicamente um imposto indireto, haja vista que aquele que o recolhe ao fisco pode regularmente repassá-lo ao consumidor final”, (ABRAHAM, 2018, p.345).

Outra espécie de tributo que também se destina à manutenção das atividades do Estado são as contribuições que possuem características específicas, e se diferenciam por possuírem determinado grau de vinculação de suas receitas, o que não acontece necessariamente com os impostos. Suas várias espécies, “têm suas competências tributárias distribuídas entre os diversos entes federativos, com destaque à União que detém a maior parte desta competência”, (ABRAHAM, 2018, p.387).

As contribuições, portanto, se destinam ao fomento de atividades específicas como por exemplo, a Contribuição Social de Custeio da Iluminação Pública – COSIP⁴, que se destina a patrocinar o serviço de iluminação pública, ou ainda a Contribuição de melhoria que busca restituir ao poder público os gastos com obras que geraram melhoramento e valorização imobiliária.

Nesse sentido, as contribuições previdenciárias, das quais se destacam o Programa de Incentivo Social - PIS e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, são exemplos de tributos cuja vinculação se dá a fim de custear a seguridade social e serão mais exploradas a seguir.

Têm-se inicialmente que estes tributos se destinam à manutenção do sistema de seguridade social, ou seja, sua arrecadação busca reforçar as receitas da seguridade para além

3 Art. 150, I, CF/88

4 Art. 159-A da CF

daquelas oriundas de recursos do orçamento dos entes federativos. Tal previsão encontra-se insculpida no artigo 195 da Constituição Federal, qual seja:

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;

[...]

Assim, é de se notar que tanto as contribuições como impostos são tributos que acarretam ônus àqueles sobre os quais incide a obrigação tributária. No entanto, interpretações mais abrangentes e teses equivocadas fazem com que conceitos fundamentais à aplicação da legislação tributária sejam distorcidos.

O aspecto histórico serve como bússola para se entender o que ocorreu e como a ideia de faturamento e receita bruta foram igualados a fim de aumentar a capacidade arrecadatória do Estado.

O PIS é uma contribuição criada por meio da Lei Complementar nº 7⁵, (Brasil,1970), com objetivo de promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas. Em suma, o programa tinha a finalidade de garantir determinada fonte de renda a trabalhadores que por algum motivo tivessem suas atividades laborais alteradas.

Desse modo, o governo buscava custear o sistema de seguridade social sem que necessariamente tivesse de usar dos próprios recursos, fazendo com que as empresas custeassem uma parte dos gastos.

Um aspecto interessante a ser destacado é que a criação de reservas financeiras destinadas a trabalhadores também serve como mecanismo de ativação da economia, haja vista que em um período de recessão econômica quando há aumento na taxa de desemprego, a

5 Após a promulgação da Constituição Federal de 1988 houve profunda modificação no programa, sendo cessada a distribuição de cota do PIS/PASEP, respeitando-se o patrimônio daqueles que já tinham seu direito adquirido anteriormente. As novas destinações foram inseridas no art. 239 da CF/88.

liberação de saques desses valores arrecadados importa em um alívio aos trabalhadores e faz com que a economia seja alimentada.

Já a COFINS foi criada por meio do Decreto-Lei 1.940, (Brasil,1982), tendo por objetivo custear investimentos de caráter assistencial em alimentação, habitação popular, saúde, educação, justiça e amparo ao pequeno agricultor. Sendo assim mais um meio pelo qual o Estado arrecada e financia a seguridade fazendo com que haja maior participação de empresas em atividades para as quais normalmente não se dedicam.

Com objetivo de definir a base de cálculo de ambas as contribuições, em 27 de novembro de 1998 foi editada a Lei 9.718 que em seu artigo 3º alterou os conceitos de faturamento vigentes à época, de modo que definiu em seu §1º que “a receita bruta seria a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas” (BRASIL, 1998).

No entanto, a questão foi levada à apreciação do Poder Judiciário, no julgamento do Recurso Extraordinário - RE nº 357.950⁶, quando o Supremo Tribunal Federal – STF, decidiu ser inconstitucional o art. 3º da Lei 9.718 que tentara equiparar o conceito de faturamento a todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica. A decisão, no entanto, não abrangeu todo o ordenamento jurídico, ficando limitada às partes do processo o que permitiu a continuidade de cobrança por parte do fisco.

Posteriormente editou-se a Lei 12.973 de 2014, na qual se incluía no conceito de receita bruta os tributos que sobre ela incidissem, isto é, o tributo compõe a base de cálculo de modo que sobre o valor gasto com o pagamento de determinado tributo incidirá tributo.

Nesse sentido, os principais aspectos que suscitaram a discussão acerca da constitucionalidade da inserção do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS dizem respeito ao modo como a legislação ampliou o conceito de faturamento, gerando assim maior capacidade arrecadatória à Fazenda Pública e maior ônus fiscal ao contribuinte.

Além do RE 574.706, objeto de estudo do presente trabalho, outros casos suscitaram debates na Suprema Corte do país a respeito da inclusão ou não do ICMS na base de cálculo de determinados tributos. O RE 240.785, por exemplo, questionava a incidência do ICMS na base de cálculo da COFINS, tendo sido provido em favor do contribuinte, porém gerou efeito apenas entre as partes, a possibilitar sua incidência aos demais.

O caso principal que ensejou todo o debate sobre o tema do RE 574.706 teve origem no estado do Paraná, quando a Imcopa Importação, Exportação E Indústria De Óleos Ltda,

6 Disponível em: <http://www.stf.jus.br/imprensa/pdf/re357950.pdf>. Acesso em: 01 mai. 2021

entrou com pedido para afastamento da cobrança do ICMS destacado na base de cálculo do PIS/COFINS.

Após o regular trâmite do processo e sem sucesso na demanda, a empresa interpôs Recurso Extraordinário frente ao Supremo Tribunal Federal, haja vista tratar-se da última instância de matéria constitucional, de modo que a discussão do tema fosse solucionada trazendo maior segurança jurídica.

Ao se analisar os meandros que permearam o julgamento do RE 574.706, é fundamental a compreensão de regras de direito tributário, princípios, imunidades, competências, formas de aplicação e de arrecadação de tributos envolvidos.

A respeito do fisco, deve-se frisar que este compõe a administração pública e está sujeito aos princípios do art. 37, caput, da CF/88, devendo observância ao dispositivo constitucional que vincula sua atividade ao princípio da legalidade.

Assim, a Fazenda acaba sendo obrigada a fazer recolhimentos mesmo quando a inconstitucionalidade da lei já foi atestada em decisões judiciais, haja vista que não há exclusão da legislação por parte do judiciário, sendo função típica do legislador, de sorte que a obrigação de cobrar tributos permanece como dever do fisco fazendo com que o contribuinte deva recorrer à justiça para afastar sua aplicação.

É necessário entender que o legislador em determinados casos opta por inserir conceitos legais que tem por objetivo instruir a aplicação da lei. É o que ocorreu, por exemplo, com a Lei 12.973/2014, que introduz o conceito de receita líquida, sendo este a renda bruta descontados dentre outros valores, aqueles destinados à tributação.

A ideia de que o tributo componha sua própria base de cálculo não é nova, já havia sido empregada no Decreto-Lei 1.598/1977, que regulamentou os conceitos de receitas de vendas e serviços em seu artigo 12.

Tal instrumento permitiu que na receita bruta se incluíssem os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste aos valores presentes, descritos no inciso VIII do caput do art.183 da Lei nº 6.404 de 1976.

Em outras palavras, nota-se que dependendo da forma como se constitui a legislação que trata da base de cálculo de um tributo, é possível que este componha sua própria base de cálculo, havendo, portanto, uma tributação sobre o próprio tributo.

O fator que trará maior destaque às contribuições PIS e COFINS diz respeito à situação de que o faturamento é um conceito contábil, que possui nuances próprias às necessidades desta ciência. No entanto, a Lei 12.973/2014, mudou o conceito de faturamento

incluindo os tributos que sobre ela incidissem, de modo que permitisse a inclusão do ICMS dentro da base de cálculo do PIS/COFINS.

Tal medida não seria novidade, como visto anteriormente, já que há tributos que compõem sua própria base de cálculo quando da apuração de determinado instituto como receita, faturamento ou despesas.

Ocorre que o legislador mudou o conceito de outra matéria de ordem não tributária, violando assim o artigo 110 do CTN⁷, que veda, expressamente, à lei tributária modificar institutos de direito privado. Tal interpretação extensiva causa grande impacto financeiro no contribuinte, haja vista que a ampliação conceitual se traduz necessariamente em majoração da carga fiscal.

O Estado parece agir no sentido de majorar a carga fiscal de modo subliminar, pois a criação de novos tributos é matéria que suscita desconforto entre o legislador e o contribuinte, de modo que, a ampliação de conceitos sobre diplomas legais já existentes serve como meio para ampliar ou compensar as receitas sem que se haja o desgaste causado no rito processual legislativo destinado à criação de novos impostos.

Em outros casos, o próprio órgão de arrecadação cria mecanismos de aumentar a capacidade arrecadatória por meio de resoluções, soluções de consulta interna e interpretações expansivas. O fato é que em razão da complexidade do sistema tributário brasileiro, é difícil a percepção de alterações sutis na arrecadação de tributos, e por conseguinte o repasse dos encargos ao consumidor final nem sempre são sentidos.

2.2 TRIBUTAÇÃO CALCULADA POR DENTRO

A tributação via de regra pode ser direta ou indireta, variando conforme o objeto sobre o qual irá incidir, sendo direta quando aquele que pratica o fato gerador do tributo é o responsável pelo seu pagamento, e indireta quando aquele que deve pagar o tributo não é diretamente ligado às causas que fomentaram a cobrança de determinado tributo.

Assim, quando uma empresa auferir renda, será sujeito passivo da obrigação tributária descrita na lei do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica- IRPJ (Lei 9.430/1995). Tal imposto incide diretamente naquele que obteve o proveito financeiro não havendo intermediários entre a relação do fisco com o contribuinte.

⁷ Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Por sua vez, a tributação indireta ocorre “quando nas relações entre o contribuinte e fisco, determinado produto agrega tributos que serão repassados em seu preço final”, (COSTA, 2018, p.107). Neste caso uma indústria que fabrique determinado bem será obrigada a arcar com impostos e contribuições próprias de sua atividade, que serão repassados àqueles que comprarão seu produto.

Dentre as modalidades de tributação, há aquela em que se calcula o tributo por dentro, isto é, quando se permite que o tributo seja calculado sobre o próprio tributo de modo que sua base de cálculo seja majorada. Tal modalidade de arrecadação funciona de forma velada, haja vista que tais encargos fiscais que compõem determinada atividade serão aumentados e repassados ao consumidor final.

2.3 O ALCANCE DAS CONTRIBUIÇÕES PIS/COFINS E SEUS IMPACTOS NO ORÇAMENTO

O PIS e a COFINS foram instituídos originalmente com incidência sobre as receitas oriundas de operações relativas à vendas de mercadorias, bem como a prestação de serviços. No entanto, após a edição da EC nº 20/98 tiveram seu alcance ampliado, compreendendo também as receitas envolvidas no exercício de atividades empresariais, a remuneração de investimentos e a cessão onerosa e temporária de bens e direitos (MADEIRA, 2009, p.45).

Há, no entanto, critérios estabelecidos na legislação que diferenciam a incidência dos dois tributos conforme a pessoa jurídica responsável pelo seu recolhimento, como se observa da análise das Leis 10.637/2002⁸ e 10.833/2003⁹.

Desse modo, quando o PIS/COFINS incide sobre a totalidade das receitas, sua incidência se dá sobre aqueles que se submetem ao regime não-cumulativo. Em contrapartida, quando há incidência sobre operações de vendas e serviços, dá-se a aplicação sobre o faturamento cujas receitas são excluídas na não-cumulatividade, (MADEIRA, 2009, p.47)

Outro aspecto relevante diz respeito ao fato de que ambas as contribuições incidem sobre o mesmo objeto material, qual seja, o faturamento. Embora possa causar estranheza, o

8 Art. 1º, § 3º da Lei 10.637. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110637.htm. Acesso em: 02 mai. 2021

9 Art. 1º, § 3º, Lei 10.833. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.833.htm. Acesso em: 02 mai. 2021

STF já consolidou a tese de que a “contribuição social sobre o faturamento de que trata a Lei Complementar nº 70 de 1991 não extingue as fontes de custeio já existentes”¹⁰ (STF, 1995).

Nesse sentido, as contribuições aqui tratadas constituem importante fonte de arrecadação das receitas da União, haja vista que sua incidência se dá diretamente na atividade econômica. Além disso, não demandam repasses obrigatórios como ocorre, por exemplo, com o imposto de renda destinado a Estados, Distrito Federal¹¹ e Municípios¹².

Há de se notar, portanto, a relevância da temática aqui abordada e seus contornos quanto ao resultado do julgamento proferido pela Suprema Corte. Nesse sentido, a fixação da tese de que o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS traz uma nova dimensão sobre o modo de se tributar a circulação de riquezas.

Para além do PIS/COFINS, outros tributos também são calculados com o ICMS em sua base, como por exemplo, o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza- ISS, o Imposto de Renda sobre Pessoa Jurídica- IRPJ, Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL.

Assim, a preocupação com os impactos do efeito da decisão sobre o orçamento são questões que serão melhor exploradas quando da análise do julgamento, bem como do resultado do pedido de modulação feito pela Fazenda Nacional.

10 Ementa do acórdão da ADC 1-1/ DF. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=881>. Acesso em: 02 mai. 2021

11 Art. 157, I, CF/88. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 02 mai. 2021

12 Art. 158, I, CF/88. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 02 mai. 2021

3 JULGAMENTO DO RE 574.706/PR E SUAS IMPLICAÇÕES

O caso originou-se em razão de mandado de segurança preventivo impetrado contra a Delegacia da Receita Federal de Curitiba/PR, com objetivo de afastar a incidência do ICMS da base de cálculo das contribuições PIS/COFINS. O juízo singular entendeu ser indevida a cobrança, permitindo assim seu afastamento e a possibilidade de restituição dos valores recolhidos.

Tal decisão foi cassada no Tribunal Regional Federal da 4ª Região, quando da análise de recurso de apelação interposto pela Fazenda Nacional, sob o argumento de que o ICMS compunha sua própria base de cálculo e nesse sentido também poderia compor a base de cálculo de outros tributos.

A principal questão destacada no julgamento diz respeito ao conceito de faturamento presente no art. 195, inciso I, “b” da Constituição Federal, objetivando entender se os conceitos de faturamento apresentados no texto constitucional seriam aqueles transmitido no art.12, § 5º da Lei 12.973 de 2014¹³.

3.1 TESES CONTRÁRIAS À INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS

A Ministra Cármen Lúcia, relatora do RE 574.706, apresentou em seu voto os principais pontos atinentes à questão da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições PIS/e COFINS.

Trouxe então, argumentação favorável ao contribuinte no sentido de demonstrar que o STF em diversos casos afastou a possibilidade de se igualar os conceitos de faturamento e receita.

Nesse sentido, citou votos do Ministro Cezar Peluso, proferidos nos Recursos Extraordinários nº 346.084, 358.273 e 390.840 a fim de tecer um panorama histórico das decisões da corte. Desse modo, defendeu que “o conceito legal de faturamento é o mesmo

13 O § 5º trouxe ampliação no conceito de faturamento. A saber: Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei 6.404 de 15 de dezembro de 1976, das operações previstas no **caput**, observado o disposto no § 4º. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/112973.htm . Acesso em: 31 mar. 2021.

apresentado no art.187, I da Lei 6.404/1976, Lei das Sociedades por Ação, isto é, a receita bruta das vendas e serviços realizados” (ROCHA, 2017, *apud* PELUSO, 2003).

Os julgados diziam respeito impossibilidade de que “o faturamento tivesse o mesmo significado que receita de modo que não fosse confundido ou identificado com as operações por cujas realizações se manifestam essas grandezas numéricas”, (PELUSO, 2003) que apontavam a forma de demonstração de resultados financeiros contidos no art.187 da Lei 6.404/1976. A saber:

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I – a receita bruta de vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II – a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

III – as despesas com vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;

IV – o lucro ou prejuízo operacional, as receitas e despesas não operacionais;

V – o resultado do exercício antes do Imposto de Renda e a provisão para o imposto;

VI – as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, e as contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados;

VII – o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

§ 1o. Na determinação do resultado do exercício serão computados:

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda;

Assim, a conclusão a que se chegou foi de que “embora todo faturamento seja receita, nem toda receita pode ser considerada faturamento”, (ROCHA, 2017).

Por sua vez, o Ministro Celso de Melo, em seu voto, atentou para a necessidade de apreciação, por parte do STF, de demandas cujas interpretações emanem da Constituição, haja vista ser esta atribuição legal da corte.

Defendeu a tese de que “os valores referentes ao ICMS são repassados ao Estado-Membro/ Distrito Federal de sorte que a empresa não é titular daqueles valores, que não se qualificam como ingresso de receita a seu patrimônio” (MELO, 2017).

Nesse sentido, dois requisitos seriam essenciais para que o valor referente a tributação fosse considerado receita, quais sejam, “a incorporação de modo que lhe importasse acréscimo patrimonial e que tal incorporação se desse em caráter definitivo” (MELO, 2017).

Por conseguinte, a ponderação sobre o sistema de precedentes, foi trazida pelo Ministro Luiz Roberto Barroso no sentido de que “embora haja decisões que versaram sobre a o tema julgado, nenhuma delas foi analisada sob regime de repercussão geral” (BARROSO, 2017). Além disso, pontuou que as “decisões tomadas na corte partiram de premissas infraconstitucionais, no entanto a Emenda Constitucional nº 20¹⁴ trouxe a possibilidade de se ampliar as materialidades econômicas tributáveis”, (BARROSO, 2017).

Sob o aspecto histórico da jurisprudência do tribunal, o ministro trouxe os argumentos dominantes do julgamento do RE 240.785¹⁵, de que “tributos não devem compor a base de cálculo de outros tributos e que a base de cálculo da COFINS não comporta a inclusão de receita de terceiros, como é o caso do ICMS, de competência dos estados” (BARROSO, 2017).

Outro argumento trazido por Barroso foi o impacto causado caso fosse dado provimento ao RE, haja vista que influenciaria outros tributos para além do ICMS, PIS e COFINS. Além disso, citou precedentes dos próprio STF, do STJ e do antigo Tribunal Federal de Recursos que permitiam a incidência do ICMS.

Defendeu ainda a tese de que “ao se retirar as despesas do escopo de faturamento e receita bruta, se estaria tributando o lucro, o que aproximaria o PIS/COFINS da CSLL ou IRPJ” (BARROSO, 2017). Assim, a possibilidade de que dois tributos incidissem sobre os mesmos fatos geradores incorreria em bis in idem, o que é vedado pelo texto constitucional.

Nesse sentido também afirmou que o “conceito de faturamento presente na constituição é aberto, de modo que o legislador teria certa liberdade de defini-lo” (BARROSO, 2017). Destaca-se que o Ministro salientou haver determinação expressa, no texto constitucional, de exclusão de tributo da base de cálculo a exemplo do IPI e ICMS substituição tributária. No entanto, “no PIS/COFINS inexistente tal exclusão, de sorte que não se poderia fazer tal exclusão sem expressa previsão legal” (BARROSO, 2017).

Assim, leva-se em consideração que o legislador ao desejar inserir determinada norma no sistema jurídico, opta por fazê-lo de modo expresse, como ocorre no art. 155, §2º, X, da CF¹⁶, de modo que a vinculação da administração pública se dá por não haver norma que a permita excluir o ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS.

14 EC nº 20. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc20.htm. Acesso em: 01/05/2021

15 RE 240.785. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630123>. Acesso em: 01/05/2021

16 O art. 155, §2, inciso X, da CF/88 traz limitações quanto a incidência de impostos sobre determinadas situações. Disponível em: https://www.senado.leg.br/atividade/const/con1988/con1988_atual/art_155_.asp. Acesso em: 31/03/2021

Por seu turno, o Ministro Marco Aurélio concentrou seu voto nos argumentos da, “possibilidade de quebra do Estado, a indiferença quanto a considerar faturamento – como previsto no artigo 195, inciso I, da Constituição Federal -, como receita bruta, porque, desenganadamente, o contribuinte não fatura e não tem, como receita bruta, tributo, ou seja, o ICMS, e se houve modificação do parâmetro constitucional após o que decidido pelo STF no RE nº 240.785”, (MELO, 2017).

A delimitação do objeto de julgamento foi trazida pelo Ministro Luiz Fux ao apontar, em seu voto, que “não se tratava da possibilidade de incidência de tributo sobre tributo e sim o conceito constitucional de faturamento” (FUX, 2017).

Outro ponto que merece destaque é a fala do ministro a respeito da forma de interpretação do texto constitucional, isto é, “quando a constituição deseja excluir determinado fator tributário, em tese, deve fazê-lo textualmente” (FUX, 2017). No entanto, afirma o ministro, “não seria possível incluir fatores tributários sem que haja expressa determinação seria uma afronta ao princípio da legalidade” (FUX, 2017).

Assim, é de se notar que a Corte teve o cuidado de validar o sistema de precedente, haja vista que haviam julgado recentemente o RE 240.785, que mesmo não tendo sido afetado com o instrumento da Repercussão Geral, criava um entendimento jurisprudencial que poderia balizar os outros tribunais. A segurança jurídica das decisões foi, portanto, fator fundamental na decisão dos Ministros.

Ainda que haja possibilidade de mudança no entendimento dos tribunais, há que se levar em conta que os julgamentos devem possuir um mínimo de coesão entre si. Desse modo, garante-se um tratamento isonômico, segurança jurídica e garantia na aplicação de normas constitucionais.

3.2 TESES FAVORÁVEIS À INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS

O debate em torno da possibilidade de inclusão de impostos na base de cálculo de outros tributos não é nova e em diversos outros julgados houve posicionamentos antagônicos que ora afastavam ora permitiam essa modalidade de tributação.

Em seu voto, o Ministro Gilmar Mendes destacou aspectos importantes sobre os impactos que a decisão poderia causar tanto na arrecadação quanto em novas interpretações que surgiriam baseadas no possível resultado favorável do julgado. Os principais pontos a serem destacados de seu voto dizem respeito aos conceitos de interpretação da Constituição

Federal, as consequências do julgamento e o que chamou de hipertrofia do Poder Judiciário (MENDES, 2017).

A inviolabilidade de interpretação da Constituição é um ponto de relevância quando se tem em mente ser ela o texto maior do ordenamento jurídico brasileiro. A ideia de que uma norma infraconstitucional poderia inverter a lógica estrutural do sistema jurídico de modo a esvaziar o texto constitucional, é, portanto, inviável.

Nesse sentido, o constituinte ao incluir a incidência de contribuições sociais sobre receita ou faturamento (art.195, I, b, CF/88), teria dado liberdade ao legislador para que delimitasse os conceitos de receita e faturamento sobre os quais haveria incidência tributária.

Seria então equivocado afirmar que o alargamento dos conceitos de Receita e Faturamento constantes na Lei 12.973 de 2014 fossem inconstitucionais, por expressa previsão constitucional. Não se aplicaria assim o disposto no art.110 do CTN, que diz respeito a impossibilidade de o legislador modificar institutos do direito privado como modo de incluir incidência tributária e por conseguinte aumentar a arrecadação.

A ausência no texto constitucional de dispositivo que impeça o legislador de fazer incidir ICMS no PIS/COFINS daria ensejo a possibilidade de sua cobrança, haja vista que a Constituição não delimitou quais seriam os conceitos a serem empregados na legislação complementar.

No que se refere às consequências do julgamento, os possíveis impactos na arrecadação e ausência de recursos para custear a seguridade foram destacados, de modo que os dados apresentados pela Receita Federal bem como pela Nota Cetad/Coest nº 146, de 7 de outubro de 2017, o prejuízo aos cofres da União em caso de derrota seriam da ordem de R\$ 250.294,05, acrescidos de um déficit arrecadatório da ordem de R\$ 27,12 bilhões.

A redução da fonte de receitas destinadas à manutenção do sistema de seguridade importaria assim em uma necessidade de majoração de outros tributos ou ainda ao aumento na própria alíquota do PIS/COFINS, no sentido de compensar os recursos que deixaram de ser arrecadados.

Assim, a argumentação se orienta no sentido de que mesmo afastada a incidência de ICMS na base de cálculo das referidas contribuições, haveria um aumento no custo da administração do sistema tributário, haja vista que abriria margem para discussão de outros tributos sobre os quais o ICMS figura na base de cálculo.

A competência do Poder Judiciário para análise de questões referentes ao sistema tributário é de vital importância quando se analisa as nuances que permeiam a discussão. Segundo Gilmar Mendes, ao dar provimento no RE 574.706, o STF estaria promovendo uma

verdadeira reforma tributária, atribuição que não lhe compete segundo o texto constitucional. Caberia ao legislador modificar, ampliar, suprimir e reformar as questões que dizem respeito ao sistema de arrecadação tributária (MENDES, 2017).

Ao Poder Judiciário incumbe apenas a apreciação legal dos diplomas editados, e havendo ilegalidade ou inconstitucionalidade, o julgamento se limita à declaração e sustação dos efeitos legais, não importando assim na edição de nova norma.

A criação ou mudança no entendimento de determinada legislação, ressalvadas as hipóteses previstas no próprio ordenamento legal, seria uma afronta à independência dos poderes, haja vista que o julgador estaria avocando para si atribuição própria do Legislativo.

A forma de constituição dos tributos também foi trazida como baliza bem como julgados anteriores que discutiam matéria semelhante. O Ministro Gilmar Mendes em seu voto trouxe os julgados do Tribunal Federal de Recursos, predecessor o Superior Tribunal de Justiça, no qual se editara a Súmula 191, assentando que “é compatível a exigência da contribuição para o PIS com o imposto único sobre combustíveis e lubrificantes” (Segunda Seção em 5.11.1985).

Outro julgado mais recente foi utilizado como lastro, o RE 240.785, que dizia respeito a que afastou a inclusão do ICMS na COFINS, sob o argumento de que o faturamento seria a representação dos atos que incrementam as riquezas do contribuinte. A saber:

TRIBUTOS – BASE DE INCIDÊNCIA – CUMULAÇÃO – IMPROPRIEDADE. Não bastasse a ordem natural das coisas, o arcabouço jurídico constitucional inviabiliza a tomada de valor alusivo a certo tributo como base de incidência de outro. COFINS – BASE DE INCIDÊNCIA – FATURAMENTO – ICMS. O que relativo a título de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços não compõe a base de incidência da Cofins, porque estranho ao conceito de faturamento”. (RE 240.785, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJe 16.12.2014).

A principal questão destacada no julgamento diz respeito ao conceito de faturamento presente no art. 195, inciso I, “b” da Constituição Federal, no sentido de entender se os conceitos apresentados no texto constitucional seriam aqueles transmitidos no art. 3º da Lei 12.973 de 2014.

O debate em torno da possibilidade de inclusão de impostos na base de cálculo de outros tributos não é nova e em diversos outros julgados houve posicionamentos antagônicos que ora afastavam ora permitiam essa modalidade de tributação.

Edson Fachin, ao julgar o mérito da ação, assentou sua decisão de negar provimento ao recurso em razão dos precedentes julgados na corte, dos quais se destaca o RE 240.785 em que o Ministro Gilmar Mendes apontara a problemática a ser trazida em uma possível alteração por parte do poder judiciário.

Nesse sentido, “a exclusão do montante do produto das operações, sem expressa determinação normativa, importa ruptura no sistema da COFINS e aproxima indevidamente a contribuição sobre o faturamento daquela sobre o lucro”, (MENDES, 2014).

Assim, o que se analisou no julgado e que serviu de base para o voto do ministro foi o fato de que a ausência de norma legal que excluísse determinado tributo da base de Cálculo da COFINS, traria implicação indesejadas quanto a estrutura concebida à aplicação deste tributo. De igual modo traria prejuízos do ponto de vista da aplicação das normas tributárias pelo fato de se assemelhar a outras contribuições sociais, a exemplo da CSLL.

Neste ponto, há de se destacar que um tributo pode conter em sua base de cálculo elementos que já sirvam de base para a constituição de outros tributos, desde que não sejam estes os únicos elementos e que haja expressa previsão constitucional permitindo a bitributação, o que não se aplica ao caso em análise.

A Ministra Rosa Weber assentou seu voto invocando a necessidade de se distinguir os conceitos contábeis e tributários, defendendo que “embora influem diretamente um no outros, não podem ser usados como justificativa para aplicação de determinada norma, isto é, os conceitos de faturamento e receita possuiriam valores distintos a depender de qual ciência a que se destinam”, (Weber, 2017).

Além disso, ressaltou a necessidade de que a leitura do caso fosse feita sob a ótica constitucional, haja vista que a lei em discussão era infraconstitucional, e a interpretação da constituição por meio de leis comuns subverte a lógica do sistema constitucional.

Por conseguinte, o Ministro Dias Toffoli também apresentou divergência, coadunando com a tese de que a interpretação do texto constitucional com base em legislação infraconstitucional subverte a lógica do ordenamento jurídico brasileiro. Outra questão defendida foi que "o valor do ICMS faria parte do valor final da mercadoria, de modo que a empresa seria contribuinte daquele tributo”, (TOFFOLI, 2017). Assim, não haveria mero trânsito contábil dos valores referentes ao ICMS, o que fora alegado pela autora da ação.

O Ministro Ricardo Lewandowski lastreou seu voto nos argumentos trazidos no julgamento do RE 240.785, sendo contrário à tese de inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições. Defendeu que o imposto seria correspondente à verba dos Estados e Distrito Federal, não ingressando no patrimônio do contribuinte.

4 POSIÇÃO DA FAZENDA NACIONAL DIANTE DA DECISÃO DO STF

Este capítulo destina-se à análise da resposta dada pelo fisco quando da sentença proferida pelo STF dando ganho de causa ao contribuinte. Assim, serão avaliados os desdobramentos do julgado bem como a continuidade do processo em sede de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional.

Após o julgamento cujo provimento foi acolhido, fixou-se em regime de Repercussão Geral a tese de que o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS/COFINS. A Fazenda Pública, com objetivo de minimizar os impactos orçamentários e ainda na esperança de reverter a decisão, apresentou embargos com pedido de efeitos de modulação na sentença.

4.1 MODULAÇÃO DE EFEITOS

A modulação de efeitos é um instituto jurídico utilizado com objetivo de garantir segurança jurídica às decisões dos tribunais, ponderando seus impactos sociais e econômicos. Tal instrumento apresenta-se no art. 927, § 3, do Código de Processo Civil e também no art. 27 da lei 9.868 de 1999.

Desse modo, a decisão pode ter seu efeito limitado apenas a partir do trânsito em julgado ou em outro momento definido pelo tribunal. Logo, foi uma alternativa processual explorada pela Fazenda Pública, haja vista que perdera o processo no julgamento do RE 574.706.

Com objetivo de minimizar os impactos orçamentário e ainda na esperança de reverter a decisão, opôs embargos com pedido de efeitos de modulação da sentença que fixou em regime de Repercussão Geral a tese de que o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS/COFINS.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, alegou que haveria contradição, obscuridade ou omissão durante o julgamento, que seriam vícios processuais que permitiriam o efeito infringente do recurso de modo que a decisão fosse revertida.

O julgamento dos embargos ocorreu em maio de 2021, tendo acolhido o parecer da PGR no sentido de que não ocorreu nenhuma das hipóteses apontadas pela União, para que se modificasse ou esclarecesse quaisquer pontos do julgado em 2017.

A tentativa de embargar a decisão apontou que teria havido erro material da corrente vencedora quando considerou que o conceito de *receita bruta*, do art. 187-I, da Lei 6.404 de 1971, seria próprio do direito privado. No entanto, conforme parece dar PRG, a norma não teria estabelecido quaisquer conceitos para o instituto do faturamento, (DODGE, 2017).

O parecer da Procuradoria Geral da República reflete bem o entendimento dos Ministros, que negaram provimento aos embargos pelas questões apontadas pela PGFN. Conforme o parecer, todos os pontos alegados foram derrubados. A saber:

Na espécie, a Procuradoria-Geral da República, não obstante discorde da orientação majoritária aqui adotada e continue convicta, como defendido na ADC 18 3, de que há legitimidade constitucional na inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, entende não evidenciado vício apto a possibilitar o acolhimento dos embargos para reforma da decisão.

Outro ponto apresentado foi ausência de fundamentação que distinguisse o julgado daqueles ocorridos nos RE 212.209 e 582.461 que julgaram ser constitucional a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo.

Nesse sentido, defendeu-se que o STF tem autonomia em relação ao julgamento e modificação de jurisprudências já fixadas, observados os impactos de tais modificações, sem que haja prejuízo aos julgados anteriores, (MENDES, 2017)

Além disso, os precedentes históricos do tribunal apontam no sentido de não permitir a tributação em cascata, isto é, tributação sobre tributos pagos. Assim, desde o julgamento do RE 240.785 em que se discutia a inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, já havia posicionamento contrário a esta modalidade de recolhimento.

Ante ao fracasso na tentativa de modificação da decisão prolatada pela Suprema Corte em 2017, restou ainda a possibilidade de modulação dos efeitos a fim de reduzir o impacto orçamentário.

A principal questão dizia respeito à quando os efeitos do julgamento teriam eficácia bem como qual seria o ICMS a ser excluído da base de cálculo das contribuições, o destacado em nota fiscal ou aquele efetivamente pago (a recolher).

Assim, a tese de que o ICMS destacado em nota fiscal é aquele que deve ser excluído na base de cálculo das contribuições para o PIS e COFINS, como se observa na ementa da decisão de julgamento:

Decisão: O Tribunal, por maioria, acolheu, em parte, os embargos de declaração, para modular os efeitos do julgado cuja produção haverá de se dar após 15.3.2017 -

data em que julgado o RE nº 574.706 e fixada a tese com repercussão geral "O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS" -, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até a data da sessão em que proferido o julgamento, vencidos os Ministros Edson Fachin, Rosa Weber e Marco Aurélio. Por maioria, rejeitou os embargos quanto à alegação de omissão, obscuridade ou contradição e, no ponto relativo ao ICMS excluído da base de cálculo das contribuições PIS-COFINS, prevaleceu o entendimento de que se trata do ICMS destacado, vencidos os Ministros Nunes Marques, Roberto Barroso e Gilmar Mendes. Tudo nos termos do voto da Relatora. Presidência do Ministro Luiz Fux. Plenário, 13.05.2021 (Sessão realizada por videoconferência - Resolução 672/2020/STF).

4.2 MODELO ADMINISTRATIVO JURISDICIONAL BRASILEIRO

Antes de adentrar à resposta administrativa dada pelo fisco, faz-se necessário compreender os principais sistemas de jurisdição administrativa. Assim, buscar-se-á apontar os sistemas francês e inglês, dando mais enfoque no último em razão de ser aquele adotado no Brasil.

O sistema de jurisdição francês remonta à implementação da teoria de tripartição de Poderes proposta por Montesquieu, na qual os poderes anteriormente concentrados nas mãos de um único elemento central passariam a ser divididos. Após sua instituição, na França, o poder estatal antes concentrado nas mãos do monarca passaram a se dividir em Executivo, Legislativo e Judiciário, cada qual com atribuições próprias.

Assim, surgiu a necessidade de especialização das atividades governamentais dando mais autonomia àqueles órgãos incumbidos de realizá-las, (MEIRELLES, 2016). Desse modo, os atos da administração ficaram inicialmente sob a tutela do Parlamento, sendo transferidos posteriormente, quando se reconheceu a necessidade de separação das atividades políticas das judiciais (MEIRELLES, 2016).

A administração pública passa então a tutelar seus próprios atos de forma independente, isto é, o Poder Judiciário não intervém nas decisões tomadas por tribunais administrativos.

Por outro lado, o sistema de jurisdição administrativa inglês ou de jurisdição única teve sua origem na Inglaterra, tendo como principal característica a unidade das decisões concentradas nas mãos do Poder Judiciários (MEIRELLES, 2016 p.55). Tal modelo é adotado

em diversos países, incluindo o Brasil que tem referências de tal sistema desde a primeira Constituição da República em 1891.

Na Constituição de 1988, está insculpido no ar. 5º, inciso XXV, que traduz o princípio da inafastabilidade da tutela jurisdicional ao assegurar que nenhuma lesão ou ameaça de lesão será afastada da apreciação do Poder Judiciário.

Embora a administração pública possua certa autonomia para julgar atos administrativos gerando efeitos desde já, eles podem ser revisados judicialmente se eivados de vícios e nulidades. Por outro lado, as decisões judiciais não são passíveis de revisão por parte da administração pública, sob risco de violar a independência entre os poderes.

No caso da exclusão do ICMS da base de cálculo do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS, conforme visto no capítulo anterior, havia um cuidado por parte do STF em não invadir as atribuições do Poder Legislativo, haja vista que é este quem detém a capacidade de elaborar a legislação.

Ocorre que, a preocupação do Judiciário parece não ter sido observada pelo Executivo após o julgamento, ou seja, a observância aos princípios da separação dos Poderes parece ter perdido valor quando o fisco apresentou resposta àqueles contribuintes que haviam entrado na justiça, de modo contrário ao julgado pela Suprema Corte.

4.2.1 Esferas de Julgamento Administrativo

A administração pública possui diversos órgãos de julgamento que tem por objetivo analisar possíveis equívocos e excessos, fazendo assim o exercício da autotutela. Nesse sentido, a administração tributária possui mecanismos próprios que visam orientar seus agentes a fim de que se manifestem de modo uniforme em procedimentos administrativos.

Em razão da diversidade de matérias de cunho tributário, um dos instrumentos utilizados pelo fisco para facilitar a uniformização das decisões administrativas é o processo de consulta fiscal.

A consulta é, portanto, um processo com objetivo de sanar dúvidas advindas do consulente quanto ao enquadramento que a administração jurídico-tributária dá a determinado fato, (MACHADO, 2018).

Assim, no sistema de tributação brasileiro as Procuradorias de Fazenda participam da defesa do Estado nas ações propostas pelo contribuinte e também na fase de execução na cobrança judicial de valores devidos. A Receita Federal atua diretamente na arrecadação de

tributos e julgamento de processos de contribuintes bem como responde às consultas realizadas, funcionando como órgão central do sistema de arrecadação federal.

Nesse sentido, após a derrocada na esfera judicial, ainda haveria possibilidade de se valer de outros instrumentos regulatórios ou de interpretações extensivas que permitisse ao Estado suavizar os efeitos da decisão do STF.

4.3 SOLUÇÃO DE CONSULTA INTERNA Nº 13

Percebendo a iminente queda de arrecadação, a RFB emitiu a Solução de Consulta nº 13 que tratou de permitir ao contribuinte que ingresse com ação para restituir os valores pagos a maior referente a PIS/COFINS, somente o faça em relação ao valor efetivamente pago e não aquele destacado na nota fiscal, sob o qual o recolhimento foi feito.

O fisco então, sob a alegação de que não teria sido definido no julgamento qual ICMS deveria ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS, agiu no sentido de minimizar o impacto que a decisão viria a causar.

Ocorre que mesmo tendo seu direito reconhecido, na hora de homologar a decisão judicial na Receita Federal, o contribuinte se depara com a impossibilidade fazê-lo conforme o ICMS destacado na nota fiscal, de modo que a orientação do fisco é no sentido de que apenas sejam compensados ou restituídos os valores pagos no ICMS efetivamente pago, a saber:

EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO.

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

a) o montante a ser excluído da base de cálculo mensal da contribuição é o valor mensal do ICMS a recolher, conforme o entendimento majoritário firmado no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, pelo Supremo Tribunal Federal;

[..]

EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO.

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

a) o montante a ser excluído da base de cálculo mensal da contribuição é o valor mensal do ICMS a recolher, conforme o entendimento majoritário firmado no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, pelo Supremo Tribunal Federal.

Em meio às críticas geradas pela decisão, a Receita Federal emitiu nota de esclarecimento na qual argumenta que a ementa da decisão que fixou a tese não delimitou qual seria o ICMS a ser excluído. A saber:

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.

Assim, diante da decisão do STF e da quantidade de processos que pleiteavam a restituição dos valores pagos indevidamente, teriam surgido junto divergências na aplicação da decisão. Logo, com objetivo de uniformizar os processos de restituição e compensação, a edição da solução de consulta interna faria com que houvesse unidade nas decisões administrativas.

Além disso, apontaram que a fundamentação técnica da referida solução de consulta interna de dera com base nos votos apresentados pelos ministros do STF, haja vista que, segundo a Receita, nenhum deles teria apontado ou endossado o entendimento de que o ICMS a ser excluído seria aquele destacado em nota fiscal de vendas.

A justificativa legal, portanto, foi a de que somado à necessidade de se unificar as decisões administrativas que cumpriam decisões judiciais que ora apontavam o ICMS destacado, ora o efetivamente pago, também haveria na Lei Complementar nº 87 a previsão de que os valores destacados em nota seriam meros indicativos para fins de controle, não sendo necessariamente aquele a ser recolhido pelos Estados.

Percebe-se então, que após toda a trajetória do contribuinte no sentido de afastar e reaver os valores indevidamente pagos ainda encontra um obstáculo. Ainda na esfera administrativa, as decisões controvertidas que se embasaram na Cosit. nº13 foram objeto de recurso frente ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, onde encontraram posições divergentes.

Nesse sentido, houve julgamentos favoráveis à exclusão do ICMS efetivamente pago, coadunando com a posição da Receita Federal. A saber:

ICMS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO (PIS/COFINS). O montante a ser excluído da base de cálculo mensal da contribuição é o valor mensal do ICMS a recolher, conforme Solução de Consulta Interna nº 13-Cosit, de 18 de outubro de 2018, interpretando entendimento firmado no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, pelo Supremo Tribunal Federal.

Além de julgamentos favoráveis à exclusão do ICMS destacado em nota fiscal, como se observa:

PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. ICMS. EXCLUSÃO.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para, ultrapassada a possibilidade de restituição de indébito tributário liquidado por compensação, determinar a prolação de novo Despacho Decisório.

Deve-se notar que o julgamento do STF ocorreu sob a premissa de que se falava a respeito do ICMS destacado em nota fiscal. O ministro Edson Fachin em seu voto disse que “O valor do ICMS, destacado na nota, devido e recolhido pela sociedade empresária, compõe seu faturamento, submetendo-se à tributação pelas contribuições ao PIS e à COFINS, por ser integrante do conceito de receita bruta, base de cálculo das referidas exações” (FACHIN, 2017) .

O Ministro Gilmar Mendes também apontou que se estava a tratar de ICMS destacado em nota fiscal, isto é, “o problema reside, assim, em saber se o ICMS destacado nas notas fiscais de vendas de mercadorias ou serviços integra o conceito de faturamento, para fins de cobrança do PIS e da COFINS” (MENDES, 2017).

A referência ao ICMS destacado também foi feita pelo Ministro Dias Tóffoli ao citar o voto no Ministro Peluzo ao dizer que a tentativa de embargar a decisão apontou que teria havido erro material da corrente vencedora quando considerou que o conceito de *receita bruta*, do art. 187-I, da Lei 6.404 de 1971, seria próprio do direito privado. No entanto, conforme parece dar PRG, acolhido pelo STF, tal norma não estabelece qualquer conceito para o instituto (TOFFOLI, 2017).

Outro ponto que se deve levar em consideração é que o julgamento por si só não retira do ordenamento jurídico o dispositivo legal do art. 3º da Lei 12.973/2014 Apenas afasta sua incidência em relação àqueles tributos que se enquadram no Tema 69 julgado pela Suprema Corte. Desse modo, o fisco continua sendo obrigado a fazer o recolhimento com base na legislação que ainda se encontra vigente por força do art. 37 da CRFB.

Ao fisco, portanto, cabe a aplicação do disposto na legislação, não podendo emitir juízo de valor quanto ao conteúdo presente na norma sob risco de responsabilização do agente que o fizer, devendo este fazer a cobrança. Assim, o contribuinte deve provocar o poder judiciário para que tenha seu direito reconhecido e possa deixar de fazer o recolhimento indevido e reaver os valores pagos a maior nos últimos cinco anos, conforme dispõe o art. 116 do CTN.

Em questões semelhantes o fisco agiu no sentido de facilitar a restituição de valores pagos a maior, como por exemplo aqueles recolhidos a título de PIS/COFINS monofásico por empresas sujeitas ao regime de tributação do Simples Nacional e Microempresário Individuais.

Nesse caso, por expressa previsão legal, o recolhimento desses tributos se faz no início da cadeia de arrecadação, isto é, a indústria ou produtor recolhe o tributo devido por todos os elementos da cadeia de arrecadação. Tal modelo permite que a fiscalização seja mais eficiente e reduz a possibilidade de sonegação, haja vista que há menos componentes a serem analisados.

Ocorre que mesmo havendo o recolhimento no início da cadeia de arrecadação, a forma como se dá a cobrança dos tributos daqueles que estão no fim da cadeia arrecadatória é unificada. Desse modo, mesmo já tendo havido o recolhimento, o contribuinte final efetua novo recolhimento por meio de guia simples de arrecadação, na qual estão novamente inseridos tais tributos.

Frente a esse recolhimento indevido, milhares de ações no judiciário contestavam tal cobrança e o êxito dessas demandas foi tão grande em razão da violação legal, que a RFB decidiu emitir instrução normativa que permitisse ao contribuinte reaver ou compensar os valores pagos de forma administrativa.

Assim, reconhecida a falha, o próprio órgão tratou de facilitar a restituição de valores por meio da instrução normativa nº 1717, a saber:

[..]

Art. 7º A restituição poderá ser efetuada:

I - a requerimento do sujeito passivo ou da pessoa autorizada a requerer a quantia;
ou

II - mediante processamento eletrônico da Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF).

[..]

Nota-se a efetivação do princípio da eficiência quando da aplicação de tal instrução normativa, haja vista que o direito fora reconhecido em diversas demandas judiciais. Desse modo, obstaculizar a solução do conflito demandaria demasiado esforço com benefícios mínimos.

No caso da Cosit nº13 a Fazenda Nacional parece ir contra tal princípio, já que vai mobilizar seus procuradores a fim de contestar demanda que já teve seu mérito transitado em julgado na Suprema Corte.

Além disso, ao dificultar a restituição do ICMS destacado o contribuinte se vê obrigado a recorrer novamente à tutela jurisdicional, objetivando anular o ato que impede o cumprimento da sentença judicial. Desse modo, cria-se uma burocracia desnecessária, que importa em custos à administração pública, quer seja de natureza processual em honorários de sucumbência, quer seja nos recursos empregados no funcionamento do sistema de arrecadação.

5 DISTINÇÃO NECESSÁRIA ENTRE ICMS DESTACADO E EFETIVAMENTE PAGO

O presente capítulo tem por finalidade apresentar as principais características do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, traçando um panorama acerca das modalidades de tributação, peculiaridades e princípios a ele aplicados.

Também será feita uma abordagem na qual se busca esmiuçar a necessidade de distinção do ICMS destacado em nota daquele efetivamente pago, sob a ótica da segurança jurídica do julgado.

5.1 HISTÓRICO DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS

O ICMS foi originalmente concebido na reforma tributária de 1965¹⁷, somente sendo inserido no sistema constitucional com a Constituição Federal de 1967¹⁸, (HARADA, 2017, p.8). Ele era de competência dos Estados, incidindo especificamente sobre a circulação de mercadorias feitas por comerciantes, industriais e produtores, conforme o art. 24 da CF/1967¹⁹.

Além disso, a incidência de ICMS sobre serviços de comunicação, transporte interestadual e intermunicipal encontrava-se sob o leque de competências da União, conforme a CF/1967, somente se transferindo aos Estados e Distrito Federal quando da promulgação da Constituição de 1988.

Desse modo, o tributo se insere no texto constitucional com bastante detalhamento acerca de suas hipóteses de incidência, princípios aplicáveis bem como isenções e

17 A ideia inicial do legislador era emendar a Constituição Federal ora existente, no entanto com a promulgação da CF/1967, o a reforma do sistema constitucional foi transferida ao texto original da nova Constituição. EC nº18 de 1965: Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc_ anterior1988/emc18-65.htm. Acesso em: 08 mai. 2021.

18 Constituição Federal de 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em: 08 mai. 2021

19 Art. 24. Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre:

[...]

II – operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes.

[...]

Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em: 14 mai. 2021

imunidades., fato não observado nos demais. Soma-se a isso as limitações impostas pela Lei Complementar nº 87 de 1996 e as resoluções do Senado Federal que tratam a seu respeito.

5.1.1 Características do ICMS

O ICMS se insere no atual escopo constitucional por meio do art. 155, CF/88, sendo caracteristicamente um imposto de caráter nacional em razão de refletir diretamente em questões econômicas e financeiras dos Estados e Distrito Federal. Além disso, possui regramento jurídico extenso dentro da Constituição, na LC nº 87/96, bem como em diversas resoluções do Senado Federal, (HARADA, 2017, p.17).

A complexidade do imposto é percebida pela simples leitura de seu regramento constitucional que detalha minuciosamente as regras a ele aplicadas, fato não observado em outros impostos ou tributos.

Uma das características do ICMS diz respeito a fora de sua incidência que pode se dar tanto na modalidade monofásica quanto na plurifásica, a depender do regime de tributação pelo qual se faz seu recolhimento.

Quando monofásico, o imposto pode ser recolhido no início da cadeia produtiva ou em seu final. A lei pode determinar, por exemplo, que um produtor de alimentos faça o recolhimento do imposto devido por todos os agentes envolvidos nas operações da cadeia, ou ainda que o vendedor o faça²⁰.

O recolhimento plurifásico tem por característica sua incidência em todos os agentes da cadeia, isto é, os produtos, distribuidor e comerciante serão tributados em cada operação que envolva a circulação da mercadoria.

Em ambos os casos ocorre a chamada tributação indireta, haja vista que os encargos devidos a título de ICMS serão repassados ao próximo agente da cadeia, e por fim incidindo sobre o preço final do produto, de sorte que o consumidor final arca com o encargo fiscal.

²⁰ Essa possibilidade decorre do art. 128 da Lei Complementar nº 5.172/66 e art. 6º da LC nº 87/ 96. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 09/05/2021
Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 09 mai. 2021

5.2 PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

O princípio da não cumulatividade tem por objetivo evitar que um mesmo fato gerador incidente sobre uma cadeia produtiva seja replicado a todos que dela participam, isto é, que haja um efeito “cascata” de tributação.

Nesse sentido, o ICMS devido pelo produtor, distribuidor e comerciante possui um mecanismo de crédito fiscal que permite a compensação dos valores recolhidos nas operações anteriores da cadeia produtiva, conforme o art. 153, IV, §3º, III e art. 156, II, §2º da CF/88.

A principal vantagem apresentada pela modalidade não-cumulativa reside na naturalidade fiscal, na qual o ônus gerado com a exação é transferido ao longo da cadeia de produção de modo que alcance o consumidor final, que arcará de fato com o tributo, (MOREIRA, 2009, p.115).

Há de se notar ainda que a não-cumulatividade foi criada para atuar no regime plurifásico em razão da possibilidade do excesso de tributação na cadeia arrecadatória, o que em regra não acontece no sistema monofásico.

Além disso, a legislação permite valer-se da substituição tributária em que um dos agentes da cadeia produtiva seja responsável pelo recolhimento devido. No entanto, destaque-se que “o sistema monofásico não se confunde com a substituição tributária à frente (progressiva), característica própria do ICMS, (MOREIRA, 2009, p.116).

5.2.1 ICMS substituição tributária

A substituição tributária é um mecanismo de tributação que permite ao fisco imputar a obrigação de determinado tributo a outro agente que não necessariamente tenha lhe dado causa. Desse modo, a possibilidade de que um dos agentes deixe de recolhê-lo é minimizada, haja vista que a substituição costuma incidir sobre aquele que possui maior capacidade de arcar com os custos fiscais.

Essa transferência de responsabilidade descrita no art. 121, II, do CTN, no caso do ICMS pode atingir tanto as relações ocorridas dentro dos Estados como nas operações interestaduais, sendo necessário neste último caso um acordo entre os entes envolvidos na operação.

Assim, o recolhimento de ICMS feito antecipadamente por aquele a quem a lei atribuiu tal responsabilidade (substituto), é destacado na nota fiscal de saída das mercadorias que saírem de seu estabelecimento.

Nessa forma de tributação, quando o substituído vender a mercadoria, em tese, deve ressarcir os valores pagos pelo substituto no montante equivalente ao valor do imposto, ou seja, o substituído pagará o valor da mercadoria acrescido do valor correspondente ao ICMS.

Há de se notar que, em regra, toda a cadeia produtiva continua sendo tributada, somente havendo uma transferência da responsabilidade quanto ao recolhimento. Além disso, os valores relativos a encargos fiscais são embutidos no preço final da mercadoria.

5.2.2 ICMS destacado na nota fiscal

O destaque em nota fiscal serve como instrumento de fiscalização que permite ao fisco apurar os valores devidos bem como a forma como a mercadoria ou serviço caminha no regime de tributação.

Assim, o ICMS destacado serve de base de cálculo para os mais variados tributos, dos quais limitar-se-á a falar do PIS e COFINS. Desse modo, toda a discussão que permeou o julgamento do RE 574.706 envolvia os valores sob os quais incidiam as contribuições.

Nessa toada, a RFB inseria na base de cálculo do PIS/COFINS o ICMS destacado em nota fiscal, o que não corresponde necessariamente aos valores efetivamente pagos, em razão da possibilidade de haver diferentes formas de tributação sob as quais se aplicam as mais variadas normas.

Entende-se, portanto, que mesmo os valores da nota fiscal não correspondendo necessariamente aos valores efetivamente pagos pelo contribuinte, era ele quem se inseria na base de cálculo das contribuições PIS/COFINS.

Ocorre que, ante a possibilidade de esvaziamentos dos cofres públicos e explorando alguma dubiedade que possa advir do julgamento, o fisco emitiu uma Solução de Consulta Interna, de nº 13, em que vincula a restituição dos valores incidentes sobre o ICMS efetivamente pago e não sobre aquele destacado em nota fiscal.

É de se notar que tanto o contribuinte de fato como o contribuinte de direito fazem no recolhimento do imposto, quer seja na modalidade de substituto (ICMS), quer seja na modalidade substituído (ICMS-ST). Assim, tendo havido a inclusão destes impostos na base de cálculo do PIS/COFINS, a possibilidade de exclusão se daria nos dois casos.

No entanto, o posicionamento da Receita Federal é de que no caso de substituição tributária o adquirente não pode descontar os créditos advindos do PIS e da COFINS em razão de não o considerar custo de aquisição, mas sim antecipação do tributo. Este entendimento consta da Cosit nº106 de 2014, a saber:

O ICMS substituição tributária (ICMS-ST), pago pelo adquirente na condição de substituto, não integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído na operação de saída da mercadoria. Sobre a parcela do ICMS-ST, não poderá a pessoa jurídica descontar créditos de Cofins [...]

O ICMS substituição tributária (ICMS-ST), pago pelo adquirente na condição de substituto, não integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído na operação de saída da mercadoria. Sobre a parcela do ICMS-ST, não poderá a pessoa jurídica descontar créditos de PIS/Pasep. [...]

O julgamento do RE 574.706 fixou a tese de que o ICMS não deve compor a base de cálculo do PIS/COFINS, porém não houve um detalhamento acerca de quais as situações em que a tese poderia ser aplicada.

Assim, o fisco e a Fazenda Nacional poderiam explorar essa suposta falta de clareza quando da propositura de ações e pedidos de compensação por parte daqueles sujeitos ao regime de substituição tributária, quando se enquadrassem na modalidade substituídos.

Os casos em questão, que tratavam da possibilidade de aplicação do tema 69 do STF aos substituídos, foram à apreciação deste tribunal por meio do RE. 1258.842/RS, não sendo reconhecido o regime de repercussão geral em razão de não se tratar de matéria constitucional, cabendo ao Superior Tribunal de Justiça (STJ) analisar a questão.

Nesse sentido, fixou-se a tese sob repercussão geral, de que “é infraconstitucional, a ela se aplicando os efeitos da ausência de repercussão geral, a controvérsia relativa à inclusão do montante correspondente ao ICMS destacado nas notas fiscais ou recolhido antecipadamente pelo substituto tributário em regime de substituição tributária progressiva na base de cálculo das contribuições para o PIS e COFINS”.

Com efeito desta decisão, o feito foi à análise do STJ cujo posicionamento se deu sob a premissa de que o tema seria de atribuição do STF, haja vista se tratar de questão envolta

naquilo que fora decidido no julgamento no tema nº 69 da Suprema Corte, não se conhecendo, portanto, do Recurso Especial nº 1872.196/2020.

5.2.3 RECONHECIMENTO DO ICMS DESTACADO NO JULGAMENTO DE EMBARGOS DE DECLARAÇÃO

O julgamento dos embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional trouxe o entendimento que há muito se esperava, acerca da aplicação do tema nº 69, apontando que o ICMS a ser excluído é de fato o destacado em nota fiscal.

Nesse sentido, entendeu-se que “mesmo não tendo havido o recolhimento em razão de compensação de créditos das operações antecedentes, em algum momento há de ser recolhido aos Estados, não constituindo, portanto, receitas do contribuinte”, (ROCHA, 2021)

Do julgamento dos embargos é possível notar a preocupação da União com os impactos orçamentários, que não dizem respeito necessariamente à constitucionalidade do modo como se fizera a arrecadação.

Há de se notar que “já em 2017, o impacto financeiro da ordem de R\$ 250 bilhões já constava na Lei de Diretrizes Orçamentárias- LDO, sendo atualizado em 2020 para R\$ 246 bilhões referentes aos últimos cinco anos, dos quais R\$ 47 bilhões correspondentes a apenas um ano de restituição”, (MARQUES, 2021).

Assim, a discussão cinge-se sobre a precariedade quanto ao modo de arrecadação utilizado, de sorte que a argumentação de que o impacto financeiro seria prejudicial e poderia provocar a bancarrota do estado, não seria por si só motivo para que houvesse modulação dos efeitos da decisão.

Essa preocupação decorre da possibilidade de se instituir um sistema de precedentes que gere um estímulo à inconstitucionalidade conveniente e útil na medida em que se torna permissivo ao ente federativo transgredir a Constituição quando conhece a possibilidade de não sofrer disso (FUX, 2021).

Tal medida evidencia ainda mais a desigualdade presente nos julgamentos em que a Fazenda Pública é parte, haja vista que a punição aos excessos cometidos pelo estado, especificamente em matéria tributária são demasiado brandas, enquanto que a punição do contribuinte é mais severa.

Um exemplo disso, foi a criminalização do contribuinte que declara o tributo e não faz seu recolhimento, ocorrida no julgamento no Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 163334. Logo, as “ilegalidades cometidas pelo contribuinte são incisivamente punidas, não havendo o mesmo tratamento quando o erro é cometido por agentes estatais”, (MELO, 2021).

Adicionalmente, pode-se destacar que no julgado houve nítida preocupação com o sistema de precedentes, haja vista que havia um entendimento pretérito no sentido de que o ICMS poderia compor a base de cálculo do PIS, (BARROSO, 2021).

Esta disposição já havia sido consolidada no antigo Tribunal Federal de Recursos, sendo posteriormente mantida pelo STJ sob a Súmula nº 68, cuja redação traz que “a parcela relativa ao ICMS se inclui na base de cálculo do PIS” (STJ, 1993).

Há então, uma modalidade de tributação cuja aplicação serve de instrumento para aumentar a capacidade arrecadatória do estado sem que necessariamente sejam instituídos novos tributos ou que os existentes sejam reformados.

Embora os julgados do STF tenham, de modo geral, afastado a possibilidade de tributação em cascata onde há tributação sobre tributação, alguns entendimentos divergentes nos tribunais pátrios permitem que haja um contorno a essa determinação. Isso se evidencia quando da análise de seus posicionamentos, por exemplo, a tese fixada pelo STJ de que o ICMS compõe seu faturamento.

Quanto ao ICMS a ser excluído, houve certa confusão dentro dos votos dos Ministros que ora se referiam ao destacado em nota fiscal, ora àquele efetivamente pago, ou seja, se “o ICMS líquido é o que deve ser excluído, (FACHIN, 2017, p.31), ou “o ICMS destacado”, (FACHIN, 2017, p.40).

Nessa toada, poderia se inferir da ementa duas conclusões possíveis pelo fato de indicar o ICMS como um todo quando diz que: “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” (STF, 2017).

Logo, da referência à totalidade do ICMS seria possível inferir que se estava a falar daquele destacado em nota fiscal, o que corrobora a tese de que o seria este a ser excluído das bases de cálculo das contribuições.

No entanto, do mesmo excerto também é possível extrair a referência ao ICMS a recolher quando se afirmar que “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”, (STF, 2017).

Havia portanto, uma dubiedade quanto à parcela do ICMS deveria ser excluída, o que fora explorado pela Receita Federal na edição da Solução de Consulta interna nº 13, bem como pela PGFN na tentativa de modificar o que se havia assentado no julgamento de 2017.

Por maioria os Ministros entenderam que a modulação seria uma medida cabível na medida em que o impacto financeiro orçamentário traria prejuízos consideráveis aos cofres públicos e conseqüentemente à sociedade como um todo, destacando-se que “o interesse orçamentário não se confunde com interesse público, não podendo servir de instrumento para o equilíbrio fiscal”, (FACHIN, 2021).

A segurança jurídica das ações já propostas, seja na esfera judicial ou administrativa também foi preservada, haja vista que “a modulação de efeitos a partir do julgamento de 2017 seria afrontosa ao princípio constitucional da confiança justificada”, (WEBER, 2021). Desse modo, a não preservação dos julgados anteriores que se basearam em tese julgada sob o regime de repercussão geral, seria contrário à obrigação do estado de garantir a segurança jurídica necessária.

6 CONCLUSÃO

A propositura de um sistema tributário com matriz constitucional trouxe diversos elementos que buscam transmitir maior robustez e segurança ao contribuinte. Assim, imunidades e princípios serviram de baluartes para evitar abusos e excessos por parte de todo o sistema de arrecadação tributária.

A Constituição Federal de 1988 conjuga uma série de elementos garantidores dentro da ordem tributária, como a boa técnica legislativa, que é de vital importância quando se destina a inserir conceitos e normas no sistema legal.

Neste cenário, o reconhecimento da impossibilidade de inclusão do ICMS surge como meio de reafirmação do texto constitucional. A segurança jurídica trazida pelo julgado se fez necessária em razão da impossibilidade de modificação do entendimento contido na Constituição partindo de normas infraconstitucionais.

A busca por um sistema de tributação que ao mesmo tempo seja eficiente e traga garantias ao contribuinte é perene, de sorte que a atividade fiscal do estado está em constante transformação e precisa acompanhar as evoluções sociais ocorridas.

No Brasil, a alta carga tributária e a complexidade do sistema desenhado com objetivo de garantir autonomia federativa aos entes, fez com que a tributação não acompanhasse as evoluções ocorridas na sociedade. Assim, o Estado busca maneiras de custear suas atividades por meio de um sistema tributário defasado, o que acaba por influenciar diretamente no modo como ocorre a arrecadação.

O julgamento do RE 574.706 ilustra a necessidade de mudança na relação entre contribuinte e fisco, haja vista que mesmo tendo seu direito reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal, restam barreiras para que a decisão se torne efetiva.

Exemplo disso é a forma de defesa apresentada pela Fazenda Nacional, que trouxe elementos como a possibilidade de aumento da alíquota das contribuições a fim de compensar as perdas arrecadatórias que ocorreriam caso o pleito fosse julgado procedente.

Outra questão de igual relevância foi justamente as implicações que a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS traria aos cofres públicos. Isto reflete o modo de pensar dos atores do sistema de arrecadação, isto é, torna-se permissivo atropelar direitos do contribuinte sob a justificativa da necessidade de manutenção do Estado.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Quando iniciou-se o presente trabalho de pesquisa constatou-se que havia uma dificuldade acerca da diferenciação entre ICMS destacado ou efetivamente pago a ser aplicado na tese fixada no julgamento do RE 574.706, que o excluiu da base de cálculo das contribuições para o PIS e COFINS.

Assim, fazia-se necessário o aprofundamento no tema em razão da possível contradição entre a decisão do STF e a posição adotada pela Receita Federal, a fim de aprofundar os impactos que essa dicotomia traria ao contribuinte. Nesse sentido, o direito à restituição de tributos pagos indevidamente e a segurança jurídica das decisões foram princípios norteadores do trabalho.

Diante disso, a pesquisa teve como objetivo geral analisar os impactos e motivos que tornaram a incidência do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS inconstitucionais, apontando como as modificações de orientações dadas pela Receita Federal podem facilitar a resolução deste litígio e diminuir os impactos causados por ações judiciais.

O objetivo específico de pesquisar os principais aspectos que permearam a decisão de tornar inconstitucional a incidência do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS foram atendidos quando da análise do acórdão de julgamento do RE 574.706 e manifestações do Fisco e da Procuradoria Geral Fazenda Nacional.

O levantamento de dados quanto às possíveis consequências aos cofres públicos em razão do déficit na arrecadação também se fizeram presentes em razão dos apontamentos trazidos pela Fazenda Nacional no julgamento dos Embargos de Declaração.

Quanto à possibilidade de o Estado atuar no sentido de melhorar sua relação com o contribuinte, percebeu-se ao analisar casos semelhantes cujas soluções se deram de modo célere e simplificado, que há instrumentos de recuperação administrativa que facilitam a relação do contribuinte com o Fisco lhes trazem maior segurança.

Em relação ao objetivo de apontar os aspectos legislativos que influem na edição de normas tributárias, atendeu-se a questão quando se observou que a dificuldade de modificação do sistema de tributação faz com que o sistema de arrecadação atue no sentido de satisfazer os interesses arrecadatários sem necessariamente passar por todo o processo legislativo de instituição de novas normas a medida em que amplia conceitos a normas já existentes.

A indicação de possíveis soluções acerca da diminuição da complexidade do sistema tributário bem como o excesso de processos nos quais a Fazenda Pública tem poucas chances de êxito também foram atendidas ao verificar que a resolução de questões já pacificadas nos tribunais podem ser feitas na esfera administrativa.

A pesquisa partiu da hipótese de que o ICMS não deveria compor a base de cálculo de contribuições em razão do fato de o faturamento não compor receita do contribuinte e sim dos estados. Além disso, que o imposto a ser retirado seria o destacado em nota fiscal e não aquele efetivamente recolhido.

Durante o trabalho verificou-se que, embora houvesse menção às duas modalidades de exclusão nos votos dos ministros da Suprema Corte, a questão envolvia de fato o ICMS destacado em nota fiscal, haja vista ser ele o que compunha base de cálculo das contribuições.

Nesse sentido, fez-se o teste da hipótese sendo confirmada em razão dos esclarecimentos trazidos no julgamento dos embargos de declaração em que consolidou-se a tese de que o ICMS a ser excluído é aquele efetivamente destacado em nota fiscal.

Assim, respondeu-se a principal problemática do trabalho que dizia respeito a qual imposto deveria ser retirado das bases de cálculo das contribuições e conseqüentemente restituídos ao contribuinte.

A metodologia utilizada deu-se como pesquisa exploratória efetuada por meio de análise documental das decisões judiciais e administrativas que diziam respeito ao tema. Além disso, foram utilizadas teses, dissertações, monografias e artigos publicados bem como o recente julgamento dos embargos de declaração.

Em seguida, a pesquisa abarcou um conjunto de textos e julgados que contêm o tema incidência do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS, valendo-se de uma abordagem qualitativa em razão da busca primordial da qualidade dos dados em detrimento das quantificações.

Por conseguinte, utilizou-se o método indutivo hipotético-dedutivo em razão da insuficiente produção acadêmica acerca do tema em análise, formulando-se a hipótese acima descrita e em seguida, dedutivamente verificando-se o objetivo final da pesquisa, isto é, compreender as causas e impactos do regime de tributação do PIS e Cofins após o julgamento do STF.

Diante da metodologia proposta, percebeu-se que o trabalho poderia ter sido analisado de forma mais ampla a fim de que se analisasse os impactos da decisão oriunda do julgamento dos embargos de declaração.

Entretanto, a coleta de dados de julgamentos administrativos não foi executada em consequência da contemporaneidade da decisão com a elaboração do presente trabalho, bem como limitação de tempo e dados que ampliariam a percepção da temática.

Assim, só foi possível analisar um recorte dos possíveis efeitos e consequências advindos da modificação da forma de tributação aplicada nas contribuições para o PIS e COFINS. Logo, possíveis pesquisas que partissem do julgamento dos embargos e da forma como impactam em outros tributos seriam de grande valia à consolidação do entendimento de que não se deve cobrar tributo sobre tributo, isto é, incluir na base de cálculo de tributos valores destinados ao pagamento de outros tributos.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 345.

BRASIL. **Decreto-lei 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm. Acesso em: 3 mar. 2021.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1976. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 3 mar. 2021.

BRASIL. **CARF. Processo nº 10283.900996/201493, de 27 de março de 2019**. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInformacoesProcessuais/exibirProcesso.jsf>. Acesso em: 14 mai. 2021.

BRASIL. **CARF. Recurso Voluntário nº 13804.005429/200845, de 25 de fevereiro de 2019**. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInformacoesProcessuais/exibirProcesso.jsf>. Acesso em: 14 mai. 2021.

BRASIL. **Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 17 jan. 2021.

BRASIL. **Constituição Federal de 1967**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em: 8 mai. 2021.

BRASIL. **Decreto-lei nº 1940, de 1982, Institui contribuição social, cria o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL) e dá outras providências**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1940.htm. Acesso em: 2 mar. 2021.

BRASIL. **EC nº 20. Modifica o sistema de previdência social, estabelece normas de transição e dá outras providências**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc20.htm. Acesso em: 1 mai. 2021.

BRASIL. **EC nº18 de 1965.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm. Acesso em: 8 mai. 2021.

BRASIL. **Lei 10.833. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.833.htm.. Acesso em: 2 mai. 2021.

BRASIL. **Lei 9.868, de 10 de novembro de 1999, Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19868.htm. Acesso em: 10 mai. 2021.

BRASIL. **Lei Complementar Nº 7, de 1970, Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp07.htm. Acesso em: 2 mar. 2021.

BRASIL. **Lei Complementar nº 5.172/66., de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 9 mai. 2021.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de Setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR)..** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 17 jan. 2021.

BRASIL. **Lei nº 10.637. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos f.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110637.htm. Acesso em: 2 mai. 2021.

BRASIL. **Lei nº 12.973, de 13 de maio 2014, Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; revoga o .** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/112973.htm. Acesso em: 30 mar. 2021.

BRASIL. **Lei nº 13.105, de 2015, Código de Processo Civil.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 9 mai. 2021.

BRASIL. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm. Acesso em: 3 mar. 2021.

BRASIL. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1966, Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm. Acesso em: 3 mar. 2021.

BRASIL. **Lei nº 9.718, de 27 de Novembro de 1988. Altera a Legislação Tributária Federal.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9718compilada.htm. Acesso em: 17 jan. 2021.

BRASIL. **RFB. Solução de Consulta Cosit nº 106, de 11 de abril de 2014.** Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=53102>. Acesso em: 18 abr. 2021.

BRASIL. **STF. Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1/ DF. Artigos 1º, 2º, 9º (em parte), 10 e 13 (em parte) da Lei Complementar nº 70, de 30/12/91 - COFINS.** Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=881>. Acesso em: 2 mai. 2021.

BRASIL. **STF. RE 582461, a) Inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo; b) Emprego da taxa SELIC para fins tributários; c) Natureza de multa moratória fixada em 20% do valor do tributo..** Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2606882&numeroProcesso=582461&classeProcesso=RE&numeroTema=214>. Acesso em: 9 mai. 2021.

BRASIL. **STF. RE. 1258.842, de 2020.** Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15344403861&ext=.pdf>. Acesso em: 23 mai. 2021.

BRASIL. **STF.RECURSO EXTRAORDINÁRIO 240.785 MINAS GERAIS, 08 de outubro de 2014.** Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630123>. Acesso em: 21 mai. 2021.

BRASIL. **STJ. Resp. 1872.196, de 2020.** Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1951902&num_registro=202000997805&data=20200917&pet_icao_numero=-1&formato=PDF.. Acesso em: 15 mai. 2021.

CÂMARA, Delano Carneiro da Cunha. **TRIBUTAÇÃO COMO INSTRUMENTO DE REGULAÇÃO SOCIOECONÔMICA PARA A PROMOÇÃO DO**

DESENVOLVIMENTO NACIONAL. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade da Unifersidade Federal da Paraíba. João Pessoa, p.102 . 2019.

COSTA, R. H. D. **Curso de Direito Tributário:** Constituição e Código Tributário Nacional. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 107.

HARADA, Kioshi. **CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS:** Doutrina e Prática. 1. ed. São Paulo: Atlas S.A, 2015. p. 8-17.

MADEIRA, Patrícia Hermont Barcellos Gonçalves. **NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS.** Dissertação (mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, p. 45-47. 2009.

MEIRELLES, Hely Lopes; FILHO, J. E. B; BURLE, Carla Rosado. **Direito Administrativo Brasileiro.** 42. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 54-61.

MOREIRA, André Mendes. **Não-cumulatividade Tributária Na Constituição e Nas Leis (IPI, ICMS, PIS/COFINS, Impostos e Contribuições residuais.** Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, p. 115. 2009.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Nota de esclarecimento COSIT nº 13.** Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2018/novembro/nota-de-esclarecimento>. Acesso em: 8 mai. 2021.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Solução de Consulta Interna COSIT nº 13, de 18 de Outubro de 2018. Dispõe sobre CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO.** Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=95936>. Acesso em: 17 jan. 2021.

SEGUNDO, H. D. B. M. **Manual de Direito Tributário.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 21-22.

STF. **RE. 357.950.** Disponível em: <http://www.stf.jus.br/imprensa/pdf/re357950.pdf>. Acesso em: 1 mai. 2021.

