

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO - UFRJ
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS - CCJE
FACULDADE NACIONAL DE DIREITO - FND

**O ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS: UMA ANÁLISE CRÍTICA
ACERCA DAS FORMULAÇÕES JURÍDICAS DA INCLUSÃO E DA EXCLUSÃO DO
IMPOSTO A ESSAS CONTRIBUIÇÕES**

MARCELLE MORAIS DA SILVA PINHEIRO

Rio de Janeiro

2023

MARCELLE MORAIS DA SILVA PINHEIRO

O ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS: UMA ANÁLISE CRÍTICA
ACERCA DAS FORMULAÇÕES JURÍDICAS DA INCLUSÃO E DA EXCLUSÃO DO
IMPOSTO À ESSAS CONTRIBUIÇÕES

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Me. Thadeu Andrade da Cunha.

Rio de Janeiro

2023

CIP - Catalogação na Publicação

M827i Morais da Silva Pinheiro, Marcelle
 O ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS:
 UMA ANÁLISE CRÍTICA ACERCA DAS FORMULAÇÕES JURÍDICAS
 DA INCLUSÃO E DA EXCLUSÃO DO IMPOSTO A ESSAS
 CONTRIBUIÇÕES / Marcelle Morais da Silva Pinheiro. -
 Rio de Janeiro, 2023.
 70 f.

 Orientador: Thadeu Andrade da Cunha.
 Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
 Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
 Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2023.

 1. Tributação. 2. ICMS. 3. PIS . 4. COFINS. 5.
 STF. I. Andrade da Cunha, Thadeu, orient. II. Título.

MARCELLE MORAIS DA SILVA PINHEIRO

O ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS: UMA ANÁLISE CRÍTICA
ACERCA DAS FORMULAÇÕES JURÍDICAS DA INCLUSÃO E DA EXCLUSÃO DO
IMPOSTO À ESSAS CONTRIBUIÇÕES

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Me. Thadeu Andrade da Cunha.

Data da Aprovação:

Banca Examinadora:

Professor Me. Thadeu Andrade da Cunha - Orientador

Professor Me. Marcos Antônio Fernandes Lemos - Membro da Banca

Rio de Janeiro

2023

AGRADECIMENTOS

A monografia marca o encerramento deste capítulo da graduação, sendo um rito de passagem incontornável, especialmente na Faculdade Nacional de Direito da UFRJ, carinhosamente conhecida como FND. Refletir sobre o término desse ciclo é reviver um turbilhão de memórias que abraça os últimos cinco anos. Portanto, neste momento, quero expressar minha profunda gratidão às pessoas que desempenharam papéis cruciais nessa jornada.

Primeiramente, agradeço à minha mãe, Lilia, a mulher que sempre serviu de inspiração em todas as etapas da minha vida. Minha educação sempre foi a principal prioridade dela, e, portanto, concluir minha formação na UFRJ é uma conquista que compartilho com ela. Obrigado por tudo, em especial por não apenas me ensinar sobre a vida, mas também por me nutrir com amor e autonomia.

Não posso deixar de expressar minha sincera gratidão ao meu pai, Marcelo, que depositou toda a sua fé em mim. Seu apoio inabalável e sua crença em minha capacidade de realizar qualquer coisa que eu deseje me tornaram mais resiliente. Conversar com ele sempre me conferiu a coragem necessária para fazer escolhas difíceis.

Agradeço de coração ao meu irmão, Leonardo, por ser uma constante fonte de inspiração, incentivando-me a sempre dar o melhor de mim, na esperança de alcançar ao menos um terço das suas conquistas.

Além disso, quero expressar minha profunda gratidão aos professores da FND, que se destacaram como minhas maiores referências acadêmicas, incluindo meu orientador, o Prof. Thadeu Andrade Cunha, por sua disponibilidade e ajuda valiosa ao longo deste desafio final.

RESUMO

O cenário tributário brasileiro, com ênfase em ICMS, PIS e COFINS, é de constante debate e evolução. A decisão do STF no Recurso Extraordinário nº 574.706/PR excluindo o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS impactou as empresas, gerando debates e novas "teses filhotes". Estas envolvem a exclusão de tributos das bases de diversas contribuições e impostos, ampliando a complexidade do sistema tributário. O equilíbrio entre segurança jurídica e arrecadação é o foco, sendo a modulação dos efeitos uma tentativa de evitar desestabilização financeira. A falta de uniformidade nas decisões gera incerteza, e a busca por clareza no sistema tributário é contínua, com papel central do STF e STJ. O futuro permanece incerto, mas a resolução dessas questões moldará o panorama tributário do Brasil.

Palavras-chave: Tributação, ICMS, PIS, COFINS, STF, Teses Filhotes, Modulação, Incerteza Tributária.

ABSTRACT

The Brazilian tax scenario, with emphasis on ICMS, PIS and COFINS, is one of constant debate and evolution. The STF's decision in Extraordinary Appeal No. 574.706/PR excluding ICMS from the PIS and COFINS calculation base has had an impact on companies, generating debates and new "child theses". These involve excluding taxes from the bases of various contributions and taxes, increasing the complexity of the tax system. The balance between legal certainty and tax collection is the focus, and the modulation of effects is an attempt to avoid financial destabilization. The lack of uniformity in decisions generates uncertainty, and the search for clarity in the tax system is ongoing, with the STF and STJ playing a central role. The future remains uncertain, but the resolution of these issues will shape Brazil's tax landscape.

Keywords: Taxation, ICMS, PIS, COFINS, STF, Child Theses, Modulation, Tax Uncertainty.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
1 CONTEXTUALIZAÇÃO E FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	10
1.1 CONTEXTO TRIBUTÁRIO NO BRASIL	10
1.2 O ATUAL SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	11
1.3 HISTÓRIA E EVOLUÇÃO DO ICMS, PIS E COFINS	13
1.3.1 ICMS	13
1.3.2 História do PIS e da COFINS	17
1.3.3 Bases Legais e Constitucionais para as Contribuições Sociais	19
1.3.3.1 Hierarquia das Leis e Normas Tributárias	19
1.3.3.2 Base de Incidência do PIS e da COFINS	20
1.3.3.3 Competências tributárias e Limites Constitucionais	22
1.3.3.4 Exploração das Leis Complementares nº 7/1970 e nº 70/1991	24
1.3.4 Regras de Cálculo do PIS e da COFINS e o Conceito de Faturamento	25
1.3.5 Das sucessivas alterações da base de cálculo do PIS e da COFINS	27
1.3.6 Dos conceitos de faturamento e receita	28
1.3.6.1 Do conceito de faturamento	28
1.3.6.2 Do conceito de receita	30
1.3.6.2.1 Do conceito de receita antes e depois do advento da Lei nº 12.973/2014	30
2 ENTENDIMENTO DA RECEITA FEDERAL SOBRE A INCLUSÃO DO ICMS NAS BASES DE CÁLCULO	33
3 ANÁLISE DOS ARGUMENTOS ACERCA DO TEMA	34
3.1 ARGUMENTOS EXPLORADOS PELA FAZENDA NACIONAL PARA DEFESA DA INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES	34
3.1.1 O ICMS: Parcela Integrante da Base de Cálculo do PIS e da COFINS	34
3.1.2 Violação do artigo 110 do CTN	37
3.1.3 Julgamento do RE 240.785/MG e da ADC 18	38
3.1.4 Preço Cobrado da Venda de Mercadorias e Serviços	40
3.1.5 Ausência de Afronta ao Princípio da Capacidade Contributiva	42
3.2 ARGUMENTOS EXPLORADOS PARA DEFESA DA EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES	42
3.2.1 Contraponto à Inclusão – Considerações sobre a Tese	42
3.2.2 Razões Do Voto Da Ministra Cármen Lúcia (Relatora)	48

4	IMPACTOS NAS EMPRESAS E SETORES ECONÔMICOS	51
4.1	ANÁLISE DOS IMPACTOS FINANCEIROS NAS EMPRESAS E UNIÃO	51
4.2	SEGURANÇA JURÍDICA MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA “TESE DO SÉCULO”	52
5	PERSPECTIVAS PARA O FUTURO – TESES FILHOTES E ABATIMENTO DOS CRÉDITOS	56
6	CONSIDERAÇÕES FINAIS	59
7	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	60

INTRODUÇÃO

A tributação é uma temática que permeia inúmeras discussões no âmbito do direito e da economia, sendo o ICMS, PIS e COFINS elementos cruciais nesse contexto. No cenário fiscal brasileiro, as empresas se deparam com a incidência de diversos tributos e contribuições sociais que são fiscalizadas e arrecadadas sob a tutela da autoridade coatora. Entre essas contribuições, destacam-se a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e o Programa de Integração Social (PIS), cuja arrecadação tem um papel crucial no financiamento da seguridade social.

A história dessas contribuições remonta às Leis Complementares nº 7, de 7 de setembro de 1970 (PIS), e nº 70, de 30 de dezembro de 1991 (COFINS), que estabeleceram as bases para sua instituição e arrecadação. O arcabouço legal que respalda essas contribuições encontra amparo na Constituição Federal, que prevê, nos artigos 149, § 2º, inciso III, alínea "a", 195, inciso I, alínea "b", e artigo 239, as hipóteses de incidência desses tributos.

Em seu papel de instituir as contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social, a Constituição concedeu ao legislador ordinário a responsabilidade de definir as bases de incidência, tendo como pilares o faturamento e a receita dos contribuintes. Desse modo, as Leis Complementares nº 7/1970 e nº 70/1991 estabeleceram o faturamento das empresas como a base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS.

Entretanto, surge uma controvérsia relevante no âmbito tributário: a inclusão do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) na base de cálculo do PIS e da COFINS. A Receita Federal defende a inclusão desse imposto na base de cálculo dessas contribuições, impondo às empresas a obrigação de arcar com uma carga tributária que, segundo alguns, não deveria incidir sobre o ICMS.

O entendimento conflitante, que desafia a imposição da Receita Federal, argumenta que o ICMS não deve ser inserido no conceito de faturamento, impactando negativamente as empresas que se veem sobrecarregadas com um ônus fiscal indevido. A questão central é que as normas regulamentadoras das contribuições para o PIS e a COFINS não admitem a exclusão do ICMS da base de cálculo desses tributos, a menos que o contribuinte esteja submetido ao regime de substituição tributária. Isso gera um debate acerca da

constitucionalidade dessas normas, uma vez que ampliam o alcance da hipótese de incidência estabelecida pelo Artigo 195, I, da Constituição.

Neste contexto, esta monografia buscará aprofundar-se na análise crítica das formulações jurídicas acerca da inclusão e exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Será explorado o embasamento legal e constitucional para a imposição dessas contribuições, bem como as argumentações que questionam a legalidade dessa inclusão. Além disso, serão apresentados os desafios e impactos enfrentados pelas empresas diante dessa disputa legal, com a perspectiva de contribuir para um entendimento mais claro e conciso dessa questão relevante no panorama tributário brasileiro.

1 CONTEXTUALIZAÇÃO E FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

1.1 CONTEXTO TRIBUTÁRIO NO BRASIL

A Constituição de 1988 não foi apenas fruto do trabalho técnico de especialistas confinados em gabinetes, mas sim foi resultado de um processo participativo em que os principais atores envolvidos eram políticos. Nesse contexto, embora muitos desses políticos tivessem formação técnica e experiência em cargos executivos governamentais, as decisões tomadas tinham uma natureza eminentemente política, sendo certo que representavam os interesses do grupo constituinte.

Não obstante, Ricardo Varsano¹, Coordenador Geral de Estudos Setoriais da Diretoria de Pesquisa do IPEA, destacou que a ênfase no processo de descentralização e a falta de uma previsão realista dos recursos disponíveis para financiar as ações do Estado foram características marcantes dessa Constituição. Conforme importante observado pelo autor, ela não considerou a recuperação da carga tributária como um de seus objetivos, em parte devido ao caráter eminentemente político do processo de reforma, bem como à falta de informações detalhadas sobre as finanças públicas da época.

Em parte, tal fenômeno pode representar uma reação natural diante de duas décadas de concentração do poder político, pois a premissa que se observa é a de fortalecimento da Federação, priorizando o aumento da autonomia fiscal de estados e municípios, a descentralização dos recursos tributários e a transferência de encargos da União para essas unidades.

No entanto, conforme será aprofundado, as mudanças na estrutura tributária poderiam ter sido mais bem planejadas, visto que a resistência a inovações e alterações que envolvessem uma redução de receita, mesmo quando outras alterações poderiam compensar tais perdas, levou a um aumento considerável das transferências, à exemplo do tema de pesquisa.

Esse processo de descentralização acabou impactando as finanças dos estados e municípios, com o crescimento das despesas correntes, principalmente com gastos de pessoal,

¹ VARSANO, Ricardo. **A Evolução Do Sistema Tributário Brasileiro Ao Longo Do Século: Anotações E Reflexões Para Futuras Reformas**. Ipea, Rio de Janeiro, texto para discussão nº 405, p. (1 a 37), janeiro, ano de 1996. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1839/1/td_0405.pdf>. Acesso em: 30 de outubro de 2023.

e a falta de um plano de descentralização negociado previamente. Enquanto alguns municípios se beneficiaram do novo sistema tributário, a divisão dos recursos não foi uniforme, com municípios menores se beneficiando proporcionalmente mais. A Constituição de 1988 desencadeou um processo de descentralização que não foi planejado de forma adequada, gerando desequilíbrios nas finanças públicas e nas políticas sociais.

Diante disso, a reação do governo federal após a Constituição de 1988 levou a um aumento das transferências intergovernamentais e a uma queda na qualidade do sistema tributário. Houve a criação de novos tributos e o aumento das alíquotas dos já existentes, particularmente daqueles não sujeitos à partilha com estados e municípios. Os estados e municípios, apesar de terem receitas maiores, continuaram enfrentando dificuldades financeiras devido ao aumento de despesas correntes e ao estado precário da administração fazendária.

Sendo assim, a Constituição não apenas concentrou a insuficiência de recursos na União, mas também não forneceu os meios, legais e financeiros, para um processo de descentralização ordenado dos encargos. Como resultado, a qualidade dos serviços públicos sofreu e a sociedade foi afetada por essa disfunção do Estado. Assim, a necessidade de uma nova reforma do Estado, incluindo a reforma tributária, tornou-se uma questão urgente para lidar com os desafios fiscais do país².

1.2 O ATUAL SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

A partir da Constituição Federal de 1988 restou estabelecido, no artigo 18, que "a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição". No artigo 24, a Constituição estipula a competência concorrente da União, Estados e Distrito Federal para legislar sobre direito tributário, financeiro e orçamento. Essa característica fundamental do modelo federativo visa garantir uma maior autonomia financeira aos entes federados estaduais e municipais.

² VARSANO, Ricardo. **A Evolução Do Sistema Tributário Brasileiro Ao Longo Do Século: Anotações E Reflexões Para Futuras Reformas**. Ipea, Rio de Janeiro, texto para discussão nº 405, p. (1 a 37), janeiro, ano de 1996. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1839/1/td_0405.pdf>. Acesso em: 30 de outubro de 2023.

Além disso, a Constituição prevê no artigo 34, inciso V, que a União só pode intervir nas finanças de uma unidade da Federação se esta "suspender o pagamento da dívida fundada por mais de dois anos consecutivos, salvo motivo de força maior" ou "deixar de entregar aos Municípios receitas tributárias fixadas nesta Constituição, dentro dos prazos estabelecidos em lei." Isso estabelece limites claros à intervenção da União nas finanças estaduais e municipais, garantindo, assim, uma plena autonomia financeira aos estados e municípios, desde que respeitadas as regras estabelecidas.

A Constituição também divide as competências tributárias entre os três entes da Federação, garantindo a autonomia financeira de cada um. De acordo com o artigo 155 da CRFB, os Estados têm a responsabilidade de arrecadar impostos sobre causa mortis e doação (ITCMD), circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) e propriedade de veículos automotores (IPVA).

É importante destacar que o ICMS é o imposto mais significativo para os Estados, representando a grande maioria de sua arrecadação, vide os dados da SEFAZ-RJ³ em setembro de 2022 mostram que o Estado do Rio de Janeiro arrecadou cerca de 82,97% do total de tributos com o ICMS.

No entanto, conforme previsto por Varsano, e complementado por José Marcos Domingues⁴ o federalismo brasileiro é caracterizado por uma centralização excessiva por parte da União, especialmente no aspecto fiscal, em que o incentivo a emendas que desvinculam recursos e a ampliação de contribuições não partilhadas, cujas constitucionalidades são questionáveis, contribuíram para recentralizar a distribuição de receitas tributárias.

Tal centralização fiscal tem levado a um desequilíbrio nas finanças estaduais e municipais, pois eles dependem cada vez mais das transferências intergovernamentais. Não

³ SECRETARIA DE FAZENDA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO – SEFAZ RJ. DADOS DO DEMONSTRATIVO MENSAL DA RECEITA TRIBUTÁRIA, ELABORADO PELA SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. Disponível em: < <http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/uuid/dDocName%3AWCC42000028482> > Acesso em: 24 de outubro de 2023.

⁴ DOMINGUES, José Marcos. **Federalismo Fiscal Brasileiro**. Nomos: revista do Programa de Pós-Graduação da em Direito da Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, v. 26, 2011. p. 137.

sem motivo, com o anúncio e elaboração de nova reforma tributária que ainda tramita no Senado, sob a PEC 45/2019, os representantes dos Municípios, têm se mostrado favoráveis à reforma tributária, mas manifestaram preocupação com alguns pontos, justamente relativos à obtenção de mais autonomia na arrecadação⁵.

Além da centralização citada, é latente que o aumento das alíquotas e a criação de novos tributos pela União afetaram a qualidade do sistema tributário, contribuindo para a complexidade do sistema tributário brasileiro. Conforme apontado no relatório anual *Doing Business 2020*⁶, uma das principais publicações do Banco Mundial, o contribuinte brasileiro leva, em média, 1.501 horas por ano para apurar os impostos, enquanto a média dos países da OCDE é de 158,8 horas anuais. O ICMS é o tributo que mais toma tempo das empresas, com 885 horas anuais.

Em resumo, a Constituição de 1988 estabeleceu um modelo federativo com a intenção de garantir a autonomia financeira dos estados e municípios, mas a centralização de recursos na União e a falta de planejamento adequado levaram a desequilíbrios nas finanças públicas e no sistema tributário, que se tornaram alvo de ações de inconstitucionalidade perante o judiciário, seguidas por mandados de segurança, para afastar os efeitos do ato coautor, quer seja a cobrança indevida dos impostos e suas bases de cálculo.

1.3 HISTÓRIA E EVOLUÇÃO DO ICMS, PIS E COFINS

1.3.1 ICMS

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) foi criado pela Lei 87/1996, conhecida como a "Lei Kandir," e foi modificado pelas leis complementares 92/97, 99/99 e 102/2000. O ICMS é um imposto estadual que cada estado brasileiro pode instituir e cobrar em transações que envolvam mercadorias e serviços.

⁵ AGÊNCIA SENADO. PREFEITOS APOIAM REFORMA TRIBUTÁRIA, MAS PEDEM AUTONOMIA NA ARRECADAÇÃO. Publicado em 28/09/2023, atualizado em 29/09/2023. Disponível em < <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/09/28/prefeitos-apoiam-reforma-tributaria-mas-pedem-autonomia-na-arrecadacao> >. Acesso em 24 de outubro de 2023.

⁶ BANCO MUNDIAL. *Doing Business 2020*. 17 Ed. Ano 2020. Disponível em < <https://openknowledge.worldbank.org/server/api/core/bitstreams/75ea67f9-4bcb-5766-ada6-6963a992d64c/content> >. Acesso em: 30 de outubro de 2023.

A história do ICMS remonta à Constituição brasileira de 1934, quando foi introduzido o Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC). O IVC tinha uma natureza mercantil, incidindo em todas as etapas de circulação de mercadorias, resultando em um sistema de "cascata", onde cada extração financeira dava origem ao fato gerador pontual, voltando a ocorrer em todas as fases de circulação, do produtor até o consumidor.

Em linhas gerais, para cada venda subsequente da mesma mercadoria, a começar do produtor até o consumidor final, era exigido o IVC incidente sobre o preço final do bem.

Aliomar Baleeiro⁷, transcorre sobre o formato do imposto sobre vendas e consignações (IVC), por meio da Constituição Federal de 1934, e expõe o trauma econômico nas receitas dos Estados-Membros, devido a sua cumulatividade:

A receita fundamental dos Estados-Membros, a partir de 1936, quando entrou em execução, no particular, a discriminação de rendas da CF de 1934, foi o imposto de vendas e consignações. A União criou em 1923 (Lei nº 4.625, de 31.12.1922), com o nome 'imposto sobre vendas mercantis, um papel líquido e certo, com força cambial semelhante à das letras de câmbio e promissórias (Lei nº 2.044, de 1908), para facilidade de desconto nos bancos das faturas de vendas dos comerciantes e industriais, quando reconhecidos e assinados pelos compradores (art. 219 do Código Comercial). O Congresso as atendeu e foi instituída a emissão da duplicata da fatura para ser aceita pelos devedores, em troca do imposto de 0,3% (Rs 3\$ por conto de réis), não só nas vendas a prazo, mas também nas vendas à vista, registradas em livros próprios.

No entanto, em 1965, por meio da Emenda Constitucional 18, o ICM (Imposto sobre Circulação de Mercadorias) foi criado, inovando ao eliminar a característica cumulativa do imposto.

Deste modo, surge o imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviço, por meio da Emenda Constitucional nº 18, do ano de 1965, e então sua sigla apresentava-se como ICM.

Nos anos subsequentes, o princípio da não-cumulatividade permaneceu intacto. A Constituição Federal de 1967, em seu artigo 24, inciso II, parágrafo 5º, reforçou o que havia sido estabelecido na Emenda Constitucional mencionada anteriormente, pelo que deixou expressamente disposto o princípio da não cumulatividade na Carta.

⁷ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 23 Ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2010.

A partir da Constituição Federal de 1988, o atual ICMS, sucedendo o ICM, passou a ser considerado um imposto estadual de competência dos Estados e do Distrito Federal. Como a CF/1988 estabelece, nas palavras de Sacha Calmon Navarro Coelho⁸, "o imposto sobre a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços, de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, tem como fato gerador a circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares."

Já que o ICM, como o ICMS, apresentava a natureza de imposto sobre vendas, com as mudanças que ocorreram no nosso ordenamento jurídico, seu objeto sofreu uma expansão considerável. Com o aditamento da Constituição Federal de 1988, que abriu espaço para incidência tributária na prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, no caso do ICMS.

Nossa constituição atual seguiu a diretriz da não-cumulatividade, e trouxe a configuração atual do sistema tributário brasileiro, que entrou em vigor em 1989. Isso resultou na extinção de impostos especiais de competência federal, como os sobre combustíveis e lubrificantes, energia elétrica e minerais do país, incorporando esses produtos à base de cálculo do ICMS.

Para entender o conceito atual do ICMS, é essencial notar que ele é um tributo que incide sobre operações relacionadas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, bem como de comunicação, mesmo quando essas operações e prestações começam no exterior, conforme dispõe a Lei Kandir.

O ICMS é considerado um tributo indireto, no qual a carga tributária está embutida no preço final do produto e é repassada ao consumidor.

Quanto à sua incidência, é importante destacar que o ICMS, em regra geral, incide sobre a circulação de mercadorias, não se limitando apenas às movimentações físicas dessas mercadorias. No entanto, é fundamental ressaltar que, para que haja a incidência do ICMS, a mercadoria deve ser tangível.

⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988. 6 Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994. p. 223.

Além disso, o ICMS incide nas prestações de serviços de transporte, quer seja em operações intermunicipais (entre municípios do mesmo estado) ou interestaduais (entre estados diferentes), bem como quando o transporte se inicia no exterior e termina no território nacional.

Outro ponto relevante é a incidência do ICMS nas prestações de serviços de comunicação, que envolvem a geração, emissão, recepção, transmissão, retransmissão, repetição e ampliação de comunicações de qualquer natureza, desde que sejam onerosas e prestadas a terceiros.

Para uma compreensão mais precisa da incidência do ICMS, é válido mencionar o artigo 2º da Lei Complementar 87/1996, que estabelece que o imposto incide sobre:

Art. 2º O imposto incide sobre:

I – operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II – prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III – prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, incluindo a geração, emissão, recepção, transmissão, retransmissão, repetição e ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV – fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V – fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.⁹

Há casos de isenção ou não incidência do ICMS, como operações com livros, jornais, periódicos e papel destinado à impressão, exportações, operações com ouro definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, entre outros. Algumas exceções também se aplicam a operações interestaduais com energia elétrica e petróleo, conforme previsão da Lei reguladora, Kandir.

Uma outra característica do ICMS que merece atenção é a sua seletividade.

⁹ BRASIL. Lei Complementar no 87 de 13 de setembro de 1996. ispoê 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: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm >. Acesso em: 30 de outubro de 2023.

O princípio da seletividade é uma medida que visa considerar a capacidade contributiva dos cidadãos, em conformidade com princípios como a dignidade da pessoa humana e a redução das desigualdades sociais. Segundo a Constituição Federal de 1988, o ICMS: “Art. 155 [...] §2º [...] III – poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e serviços;”. No mais das vezes, nos sistemas jurídicos em que se consagram os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, a seletividade impõe-se.¹⁰

Isso se reflete nas alíquotas do ICMS, que são estabelecidas de acordo com critérios específicos relacionados aos produtos tributados. Assim, as alíquotas podem variar de acordo com a essencialidade dos produtos, sendo mais baixas para itens essenciais à sobrevivência, moderadas para produtos úteis, mas não essenciais, e mais significativas para produtos de luxo. Isso visa a garantir que a tributação seja justa e equitativa.

No contexto das alíquotas tributárias, o termo "alíquota" se refere à porcentagem aplicada sobre a base de cálculo para determinar o valor do tributo. No que diz respeito à seletividade, as alíquotas seletivas são estabelecidas de acordo com critérios específicos relacionados ao objeto do tributo. Em resumo, as alíquotas de produtos supérfluos e suntuários serão diferenciadas das aplicadas a produtos e serviços de grande consumo popular. Isso reflete a discriminação ou diferenciação das alíquotas com base nas diferentes categorias de mercadorias.

O contribuinte do ICMS é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize operações de circulação de mercadorias ou prestações de serviços, mesmo que não sejam habituais, pode ser considerada contribuinte. Isso inclui importadores, destinatários de serviços prestados no exterior e adquirentes em leilões de mercadorias apreendidas ou abandonadas.

No cálculo do ICMS, você multiplica o preço da mercadoria pela alíquota correspondente para encontrar o valor do ICMS. As alíquotas variam de acordo com o estado e o tipo de mercadoria ou serviço. O direito de usar créditos de ICMS prescreve após cinco anos da data de emissão do documento fiscal. A liquidação das obrigações é realizada por compensação, e os saldos credores acumulados podem ser imputados a outros estabelecimentos ou transferidos a outros contribuintes do mesmo estado.

¹⁰ BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 11. Ed. Atualizadora: Misabel Abreu Machado Derzi. São Paulo: Forense, 2007.

1.3.2 História do PIS e da COFINS

As Contribuições para o PIS (1970)¹¹ e a COFINS (1991)¹² estão no rol daqueles tributos cujas leis instituidoras são objeto de constantes discussões judiciais. Na verdade, este é um dado que marca a história destes dois tributos.

As mencionadas contribuições exemplificam a tributação cumulativa, alvo de críticas em diversos aspectos, incluindo os impactos prejudiciais na alocação de recursos no país, na competitividade dos produtos e no efeito não intencional e incontrolável na alteração dos preços relativos na economia.

Um tributo cumulativo sobre o faturamento, com uma alíquota uniforme, resulta em cargas efetivas distintas para cada tipo de bem produzido. Essas variações dependem do número de transações ocorridas ao longo da cadeia de produção em cada caso, bem como da participação, tanto direta quanto indireta, de bens intermediários nacionais no valor total dos insumos. Especialmente no contexto brasileiro, onde as operações de exportação estão isentas do PIS e da Cofins, as empresas enfrentam cargas tributárias crescentes à medida que a proporção de suas vendas domésticas em relação ao faturamento total aumenta¹³.

Em estudo realizado pelo IBGE¹⁴, foram apresentadas as estimativas da incidência conjunta, direta e indireta do Cofins e PIS/Pasep sobre o valor da produção doméstica, decomposta nos 42 setores detalhados na matriz de insumo-produto. Já à época, o estudo mostrou que nos setores mais onerados, a incidência indireta é mais importante que a direta. As cargas efetivas totais das contribuições cumulativas variam de 0,74% (setor de serviços privados não-mercantis) até 10,76% (siderurgia). Em um ambiente de inflação mensal de dois dígitos, como o do Brasil até 1994, tal variação não tinha a menor importância. Mas em uma situação de inflação anual de 6%, como atualmente, essa variação — não-intencional e não-controlável — é suficientemente importante para tornar mais lucrativas, na ótica privada,

¹¹ Instituído pela Lei Complementar nº 7/1970

¹² Instituído pela Lei Complementar nº 70/1991

¹³ VERSANO, Ricardo. Et al. Substituindo o PIS e a Cofins — e Por Que Não A CPMF? — Por Uma Contribuição Não-Cumulativa. Ipea, Rio de Janeiro, nº 832, outubro de 2001, p. 10 a 11. Disponível em: <https://portalantigo.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0832.pdf>. Acesso em: 24 de outubro de 2023.

¹⁴ IBGE. **Departamento de Contas Nacionais. Matriz de insumo-produto: Brasil** — 1996. Rio de Janeiro: 1999.

práticas produtivas ineficientes; ou seja, o mal tributo induz os agentes econômicos a escolhas que desperdiçam recursos da nação¹⁵.

Apesar da insatisfação demonstrada por alguns grupos sociais, as Contribuições para o PIS, após um longo período de estabilidade, tiveram suas exigências fortemente contestadas junto ao Judiciário durante a vigência dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988. Destaca-se, a COFINS, resultante da extinção do não menos contestado FINSOCIAL, já nasceu sendo objeto de controle jurisdicional de sua constitucionalidade, através da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1/93.

Como o produto da arrecadação das Contribuições para o PIS e da COFINS é destinado ao financiamento de atividades sociais do Estado, e tendo em vista a crescente demanda de gastos nesta parte da atividade estatal, poucos tributos foram objeto de tão intensas alterações legislativas, seja no plano constitucional como também via normas infraconstitucionais.

Ocorre que as alterações nas legislações do PIS e da COFINS foram levadas a cabo sem a mínima preocupação com suas adequações ao conjunto de normas jurídicas tributárias, daí se iniciando um ciclo de inesgotáveis e aceras discussões judiciais, como a em análise, que culminaram no Tema 69 do Superior Tribunal de Justiça.

1.3.3 Bases Legais e Constitucionais para as Contribuições Sociais

1.3.3.1 Hierarquia das Leis e Normas Tributárias

Conforme se compreende, um conjunto de normas jurídicas tem sua origem no texto constitucional. Todas as demais normas emanam do ápice da pirâmide legal, a Constituição, e devem observar rigorosamente as disposições nela contidas. De acordo com a perspicaz contribuição de Hans Kelsen, uma ordem jurídica se configura como um sistema de normas gerais e individuais que se interrelacionam porque a criação de cada norma pertencente a esse sistema é determinada por outra norma do próprio sistema, e, em última análise, pela sua norma fundamental¹⁶.

¹⁵ VERSANO, Ricardo. Et al. Substituindo o PIS e a Cofins — e Por Que Não A CPMF? — Por Uma Contribuição Não-Cumulativa. Ipea, Rio de Janeiro, nº 832, outubro de 2001, p. 10 a 11. Disponível em: <https://portalantigo.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0832.pdf>. Acesso em: 24 de outubro de 2023.

¹⁶ KESLEN, H. Teoria Pura do Direito. 6 ed. Coimbra: Armênio Amado Editora, 1984.

Se esta obediência à hierarquia das leis é imperiosa em relação às normas jurídicas de um modo geral, que dirá daquelas que compõem o direito tributário, cujas normas gerais decorrem expressamente da própria Constituição.

1.3.3.2 Base de Incidência do PIS e da COFINS

É a Constituição Federal que, em relação ao Direito Tributário, (a) define as competências tributárias, (b) limita o poder de tributar, (c) especifica os tributos e (d) dispõe, em alguns casos, sobre normas gerais de incidência.

No que diz respeito ao financiamento direto da seguridade social, a Constituição não se preocupou apenas em definir a competência, como também afirmou a espécie tributária cabível, indicou os contribuintes possíveis e fixou as bases de incidência, neste último caso deixando claro quais são as hipóteses de incidência que poderão ser instituídas pelo legislador ordinário.

Especificamente no caso do PIS e da COFINS, o legislador constituinte fixou como base de incidência o faturamento e, posteriormente, a receita ou o faturamento. Mas é fora de dúvida que a receita ou o faturamento, previstos no artigo 195, I, “b”, da Constituição devem referir-se àquela receita ou faturamento auferidos pela pessoa jurídica sujeita às contribuições.

As hipóteses de incidência dos mencionados tributos encontram previsão constitucional nos artigos 149, § 2o, inciso III, alínea “a”, 195, inciso I, alínea “b” e artigo 239, da Constituição Federal, como se vê abaixo¹⁷:

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

(...)

§ 2o As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

(...)

III - poderão ter alíquotas:

¹⁷ Todos retirados: BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. 1988. Brasília, 05 de outubro de 1988. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm >. Acesso em: 30 de outubro de 2023.

a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional No 20, de 1998).

(...)

b) a receita ou o **faturamento**; (Incluído pela Emenda Constitucional no 20, de 1998. (grifado).

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

Como se vê, ao outorgar a competência para instituição das contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social, a Constituição conferiu a legislador ordinário a atribuição de instituir as referidas contribuições com incidência sobre a receita e o faturamento dos respectivos contribuintes.

Antes do advento da EC 20/98, o art. 195, I, da CF, possuía a seguinte redação¹⁸:

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 – dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o **faturamento** e o lucro; (destacou-se).

Portanto, a alteração desse dispositivo constitucional, por meio da Emenda Constitucional nº 20/98, possibilitou que as contribuições destinadas ao custeio da Seguridade Social passassem a ser exigidas não somente sobre o faturamento, mas, inclusive, sobre a receita das pessoas jurídicas.

Já a contribuição ao PIS, por se tratar de contribuição também destinada ao custeio da Seguridade Social, como há muito foi pacificado pelo E. Supremo Tribunal Federal, tal qual ocorre com a COFINS, está sujeita ao regime previsto pelo art. 195, I, da CF, o qual estipula as possíveis materialidades e, por conseguinte, bases de cálculo desta contribuição, vide o

¹⁸ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. 1988. Brasília, 05 de outubro de 1988. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm >. Acesso em: 30 de outubro de 2023.

voto do Min. Marco Aurélio, nos autos do Recurso Extraordinário nº 390.840/MG, no qual se reconheceu que a contribuição ao PIS baseia-se na previsão do art. 195, I, da CF, que possibilita a instituição sobre o faturamento ou a receita e o Recurso Extraordinário nº 259.541/AL, de relatoria de Ilmar Galvão, onde se reconheceu que o PIS está sujeito às determinações do art. 195, I, da CF.

Vide o voto do Min. Marco Aurélio, nos autos do Recurso Extraordinário nº 390.840/MG, no qual se reconheceu que a contribuição ao PIS baseia-se na previsão do art. 195, I, da CF, que possibilita a instituição sobre o faturamento ou a receita e o Recurso Extraordinário nº 259.541/AL, de relatoria de Ilmar Galvão, onde se reconheceu que o PIS está sujeito às determinações do art. 195, I, da CF.

Dessa feita, tem-se, tanto com relação ao PIS quanto à COFINS que, até o advento da EC 20/98, a Constituição autorizava apenas que essas contribuições tivessem por materialidade o faturamento e após referida emenda, o legislador poderia instituir contribuição tanto sobre o faturamento, como sobre a receita.

Diante dessas considerações, é possível concluir que toda e qualquer grandeza prevista pela legislação ordinária, que não se enquadre nesses conceitos, não poderá integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS, tendo em vista que se trata de limite imposto pela própria Constituição Federal.

1.3.3.3 Competências tributárias e Limites Constitucionais

As competências tributárias são regras de estrutura que outorgam aos entes políticos a faculdade para instituição de tributos. Ao mesmo tempo em que criam tais direitos, impõem diversos limites para o exercício de suas competências.

Portanto, quando a Constituição Federal estabelece quais os parâmetros para a criação das exações tributárias, indicando as materialidades que poderão ser escolhidas por cada um dos entes, automaticamente prescreve restrições para o desempenho destes poderes, impedindo que a instituição dos tributos extrapole o âmbito de atuação conferido pelo legislador constituinte.

As competências tributárias são regras de estrutura que conferem aos entes políticos a autorização para instituir tributos. Simultaneamente, ao delinarem esses poderes, também estabelecem limitações para seu exercício.

Nesse sentido, conforme destacado por Carrazza¹⁹, o titular da competência tributária não possui a faculdade de modificá-la substancialmente, aliená-la ou renunciá-la. No entanto, a legislação tem a possibilidade de delegar o exercício dessa competência a outro ente público nos casos de alienação e renúncia, mas apenas nestes contextos.

Em relação à previsão das contribuições sociais, a Constituição Federal, em seu artigo 149, assim dispõe:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)²⁰.

Este artigo, com a redação dada pela EC 20/98, é bem claro ao estabelecer que as contribuições sociais devem ser instituídas pela União, em seu caráter de instrumento de atuação nas respectivas áreas.

Esse dispositivo prevê também as contribuições sociais gerais, vinculadas ao financiamento da seguridade social, no artigo 195 da Constituição, incisos I e II, sendo o PIS e a COFINS exemplificações de contribuições sociais de seguridade social.

A Constituição é expressa ao dizer que as contribuições ao PIS e à COFINS são devidas com base no faturamento e na receita, e, nos termos do art. 195 da Constituição, as contribuições devem ser instituídas pela União. Portanto, a União tem competência para instituir contribuições sociais de seguridade social com base na receita ou no faturamento.

¹⁹ CARRAZA. Antônio Roque. **Curso de direito constitucional tributário**. 18 Ed. São Paulo: Ed. Malheiros, p. 433, 2002.

²⁰ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 20 de 15 de dezembro de 1998**. Modifica o sistema de previdência social, estabelece normas de transição e dá outras providências. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc20.htm >. Acesso em: 25 de outubro de 2023.

Em princípio, o Supremo Tribunal Federal, em seu julgamento sobre o RE 346.084/PR, firmou entendimento no sentido de que a receita bruta e o faturamento representam o mesmo conceito, sendo, portanto, as bases de cálculo das contribuições sociais (PIS e COFINS) a mesma coisa, e a opção pela utilização de um ou outro parâmetro cabe ao contribuinte, conforme dispõe o art. 195, § 12, da Constituição Federal. Portanto, o Supremo Tribunal Federal afastou a possibilidade de se excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

2.3.3.4 Exploração das Leis Complementares nº 7/1970 e nº 70/1991

Como mencionado anteriormente, os tributos em análise foram instituídos pela Lei Complementar no 7 (de 7 de setembro de 1970) – PIS e pela Lei Complementar no 70 (de 30 de dezembro de 1991) – COFINS.

Conforme abordado no capítulo anterior, ao outorgar a competência para instituição das contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social, a Constituição conferiu a legislador ordinário a atribuição de instituir as referidas contribuições com incidência sobre a receita e o faturamento dos respectivos contribuintes.

Em decorrência, as Contribuições ao PIS e a COFINS foram devidamente instituídas pela Lei Complementar no 07/1970 (recepcionada pela Constituição Federal de 1988) e pela Lei Complementar no 70/1991.

Nesse sentido, de acordo com o artigo 3º, da Lei Complementar no 07/1970 e nos artigos 1º e 2º, da LC no 70/1991, as referidas contribuições possuem como base de cálculo o faturamento das empresas assim enquadradas como contribuintes:

LC 07/70:

Art. 3º - O Fundo de Participação será constituído por duas parcelas:

- a) a primeira, mediante dedução do Imposto de Renda devido, na forma estabelecida no § 1º deste artigo, processando-se o seu recolhimento ao Fundo juntamente com o pagamento do Imposto de Renda;
- b) a segunda, com recursos próprios da empresa, calculados com base no faturamento, como segue:²¹

²¹ BRASIL. Lei Complementar no 07 de 07 de setembro de 1970. Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. Disponível em: <
https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp07.htm#:~:text=LEI%20COMPLEMENTAR%20N%C2%BA%207%2C%20DE%207%20DE%20SETEMBRO%20DE%201970&text=Institui%20o%20Programa%20de%20Integra%C3%A7%C3%A3o%20Social%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs>.
 Acesso em: 30 de outubro de 2023.

LC 70/91:

Art. 1º Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.

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

Parágrafo único. Não integra a receita de que trata este artigo, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição, o valor:

a) do imposto sobre produtos industrializados, quando destacado em separado no documento fiscal;

b) das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente.²²

Nota-se, de plano, que ao instituir a Contribuição ao PIS e a COFINS, o legislador ordinário delimitou como base de incidência das referidas contribuições o faturamento de seus contribuintes, exatamente nos termos definidos pela Constituição Federal em seu supracitado artigo 195, I, b.

Neste cenário, a base de cálculo das referidas contribuições foi definida como o faturamento da empresa, conceituado como “*a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza*”, nos termos do artigo 2º, da Lei Complementar nº 91 (supratranscrito), cuja redação foi ratificada pelo artigo 3º, da Lei nº 9.718/98.

1.3.4 Regras de Cálculo do PIS e da COFINS e o Conceito de Faturamento

Diante disso, há de se salientar que a regra-matriz de incidência tributária é uma construção doutrinária que tem por escopo definir todos os critérios necessários para a identificação do fato jurídico e da composição da obrigação tributária.

Este modelo traz os elementos mínimos e, portanto, suficientes à determinação da obrigação tributária, quais sejam: (i) critério temporal; (ii) critério espacial; (iii) critério material (que contempla um verbo acrescido de um complemento); (iv) critério pessoal (que

²² BRASIL. Lei Complementar no 70 de 30 de dezembro de 1991. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp70.htm >. Acesso em: 30 de outubro de 2023.

identifica os sujeitos ativo e passivo da obrigação) e; (v) critério quantitativo, hábil a individualizar o total da dívida, mediante a multiplicação de uma base de cálculo por uma alíquota (ad valorem ou específica).

Dentro dessa estrutura, temos o critério quantitativo, elemento passível de quantificar o total da dívida tributária e, em especial a base de cálculo, como a parte mensuradora do fato jurídico tributário.

Nesse sentido, o legislador infraconstitucional, ao constatar a competência que lhe foi conferida constitucionalmente, escolherá uma grandeza que tenha o condão de quantificar o evento eleito como relevante para fins tributários.

Não necessariamente a base de cálculo terá condições de identificar a totalidade do evento econômico, mas, obrigatoriamente, deverá guardar relação com o critério material eleito. Portanto, no caso em que o critério material seja auferir receita, não poderá ser escolhida uma base de cálculo que não mensure essa grandeza.

Além disso, temos que a estipulação da base de cálculo dos tributos pelo legislador que institui regra-matriz de incidência tributária realiza a capacidade contributiva absoluta, aplicável a todas as espécies tributárias. Isto porque, os fatos escolhidos pelo legislador devem configurar signos presuntivos de riquezas. E mais, terão que denotar valores passíveis de mensurar a magnitude que se pretende tributar.

Logo, no caso do PIS e da COFINS, as bases de cálculo determinadas pelo legislador ordinário obrigatoriamente deverão quantificar a receita ou o faturamento das pessoas jurídicas.

1.3.5 Das sucessivas alterações da base de cálculo do PIS e da COFINS

Como visto, quando da criação do PIS e da COFINS, estabeleceu-se como base de cálculo destas contribuições o faturamento, isto é, a receita operacional de venda de mercadorias e da prestação de serviços.

Por meio dos Decretos Leis nºs 2.445/1988 e 2.449/1988, assim como por via da Lei nº 9.718/1998 almejou-se ampliar a base de cálculo dessas contribuições para a receita bruta, isto é, para o somatório de todas as receitas, sejam elas operacionais, como as receitas de faturamento, sejam as não operacionais, como as receitas financeiras.

Os referidos decretos leis, todavia, foram julgados inconstitucionais por vício de forma o mesmo se deu com a Lei nº 9.718/1998, mas por vício material, já que ao tempo de sua edição, a CF (art. 195, I) não autorizava que estas contribuições tivessem por base de cálculo a receita bruta, mas apenas o faturamento²³. Manteve-se, pois, o faturamento como base de cálculo de referidas contribuições.

Posteriormente a esses eventos, a CF foi alterada pela EC 20/1998, que passou a contemplar como base de cálculo das contribuições a receita ou o faturamento (art. 195, I, b). Em decorrência, foram editadas as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que ampliaram a base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS para a receita bruta.

Na sistemática cumulativa, regulada pela Lei nº 9.718/1998, o faturamento continuou a vigorar como base de cálculo.

A Lei nº 12.973/2014, por sua vez, ampliou o conceito de receita bruta por via da redação do art. 12 do Decreto Lei nº 1.598/1977. Na exposição de motivos da Medida Provisória nº 627/2013, antecedente daquela lei, explicitou-se que o art. 12 foi alterado com o objetivo de aperfeiçoar a definição de receita bruta e de receita líquida. Referida lei entrou em vigor em janeiro de 2015.

Logo, a contribuição para o PIS e COFINS passam a incidir sobre a receita bruta.

1.3.6 Dos conceitos de faturamento e receita

²³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Especial nº RE 346.084. Paraná. CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. Relator: Min. Ilmar Galvão, 9 de novembro de 2005. Disponível em: < <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261096> >. Acesso em: 25 de outubro de 2023.

1.3.6.1 Do conceito de faturamento

Como já exposto, o vocábulo faturamento havia sido empregado pela Constituição Federal em sua redação original, materialidade que poderia sustentar a exigência das contribuições sociais.

Portanto, claro está que a utilização dessa palavra pela Carta Política já demonstra a existência de um conceito constitucionalmente pressuposto. As palavras empregadas pela Constituição Federal não são vazias de sentido. E, se o legislador constituinte utiliza vocábulos diversos para se referir a possíveis situações, claro está que seus conteúdos semânticos também são distintos.

Assim, se empregou as palavras renda, faturamento, receita, mercadorias e serviços, por exemplo, é evidente que seus significados não coincidem.

E, da mesma forma, atribuiu materialidades diferentes a cada um dos entes. Auferir receita, renda e faturamento à União. Realização de Operações mercantis, serviços de telecomunicação aos Estados e ao Distrito Federal. Prestação de serviços para os Municípios.

Evidentemente, quando da promulgação da Constituição Federal, utilizou-se do termo faturamento, entendido em consonância com o artigo 1º, caput e §1º, da Lei nº 5.474/6811 (Lei da Fatura e Duplicata), recepcionada pela Constituição Federal.

Confira-se, nesse sentido, a conceituação de faturamento trazida pelo Dicionário Jurídico, de Maria Helena Diniz²⁴: “Faturamento. Direito comercial. Formação ou extração da fatura comercial relativa às mercadorias vendidas.”

No entanto, não apenas o valor de mercadorias integra o conceito de faturamento, mas, também, as receitas decorrentes da prestação de serviços pelas sociedades.

Portanto, vê-se que o significado de faturamento, nessa acepção, coincide perfeitamente com a descrição prevista pelo art. 187, I, da Lei das Sociedades por Ações, entendido como “a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos”.

²⁴ DINIZ, Maria Helena. **Dicionário Jurídico**. 1 Ed. volume 2, D-I, p. 524. São Paulo: Ed. Saraiva, 1998.

Nesse contexto, evidencia-se de extrema relevância mencionar que o Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do RE 166.772-RS²⁵, reconheceu a necessidade de o legislador ordinário, ao instituir as contribuições previstas pelo artigo 195, incisos I, II e III da Constituição, respeitar o sentido que o direito atribui às expressões utilizadas pelo Poder Constituinte Originário.

Ora, tendo a Constituição Federal recepcionado o vocábulo como os ingressos da pessoa jurídica, resultantes da venda da mercadoria e/ou prestação de serviços, vê-se que o legislador ordinário está adstrito a este conteúdo semântico, estando apto a criar nova fonte de custeio apenas se preenchidos os requisitos trazidos pelo art. 154, I, da CF.

Ademais, o Supremo Tribunal Federal em diversas situações enfrentou o conceito de faturamento, para os fins de identificar o significado empregado pelo Poder Constituído, conforme os votos abaixo coletados (Alves, 1994 e Aurélio, 2005):

A LC nº 70/91, ao considerar o faturamento como a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços, e de serviços de qualquer natureza, nada mais fez do que lhe dar a conceituação de faturamento para fins fiscais, como bem assinalou o eminente Ministro Ilmar Galvão, no voto que proferiu no RE nº 150.764.²⁶

Assentou-se, portanto, a partir de então, a identidade entre faturamento e receita bruta de venda, seja de mercadorias, de mercadorias e serviços, ou apenas de serviço, para os fins previstos no mencionado dispositivo constitucional.²⁷

1.3.6.2 Do conceito de receita

²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Especial nº 166.772. Rio Grande do Sul. INTERPRETAÇÃO - CARGA CONSTRUTIVA - EXTENSAO. Relator: Min. Marco Aurélio, 12 de maio de 1994. Disponível em: < <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=216095> >. Acesso em: 25 de outubro de 2023.

²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Especial nº 166.772. Rio Grande do Sul. INTERPRETAÇÃO - CARGA CONSTRUTIVA - EXTENSAO. Relator: Min. Marco Aurélio, 12 de maio de 1994. Disponível em: < <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=216095> >. Acesso em: 25 de outubro de 2023.

²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Especial nº RE 346.084. Paraná. CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. Relator: Min. Ilmar Galvão, 9 de novembro de 2005. Disponível em: < <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261096> >. Acesso em: 25 de outubro de 2023.

Conforme assinalado, por força da alteração do art. 195, da CF, pela EC 20/98, passou-se a admitir o conceito de receita como materialidade possível das contribuições destinadas ao custeio da Seguridade Social.

Receita consiste em todo e qualquer ingresso financeiro da pessoa jurídica, proveniente de operações praticadas no exercício da atividade empresarial, seja pela venda de mercadorias e serviços, seja pela cessão onerosa e temporária de direitos e pela remuneração de investimentos, aferida instantaneamente pela contrapartida que remunera cada um desses eventos.

Representa, nesse sentido, disponibilidade de novos recursos, proveniente de fonte externa pelo exercício de atividade econômica, conforme excerto extraído do voto do Min. Cezar Peluso (2005), quando do julgamento do já citado RE 346.084-6/PR:

Como se vê, sem grande esforço, o substantivo receita designa aí o gênero, compreensivo das características ou propriedades de certa classe, abrangente de todos os valores que, recebidos da pessoa jurídica, se lhe incorporam à esfera patrimonial. Todo valor percebido pela pessoa jurídica, a qualquer título, será, nos termos da norma, receita (gênero).²⁸

Diante do exposto, podemos concluir que não integra o conceito de receita as despesas da pessoa jurídica, tais como o valor do ISS, PIS e COFINS.

1.3.6.2.1 Do conceito de receita antes e depois do advento da Lei nº 12.973/2014

Conforme a redação original do art. 12 do Decreto Lei nº 1.598/1977, “a receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda dos bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados”²⁹.

Após a Lei nº 12.973/14, referido artigo passou a ter a seguinte redação:

²⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Especial nº RE 346.084. Paraná. CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. Relator: Min. Ilmar Galvão, 9 de novembro de 2005. Disponível em:

< <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261096> >. Acesso em: 25 de outubro de 2023.

²⁹ BRASIL. Decreto Lei nº 1.598 de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm >. Acesso em: 25 de outubro de 2023.

Art. 12. A receita bruta compreende:
I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;
II - o preço da prestação de serviços em geral;
III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e
IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.³⁰

Referida Lei nº 12.973/14 também alterou a redação do art. 3º, da Lei nº 9.718/98 para os fins de determinar que “faturamento compreende a receita bruta de que trata o Art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598”.

Atualmente, como visto, em decorrência da EC 20/1998, a base de cálculo do PIS e da COFINS é a receita ou o faturamento, de modo que, à primeira vista, a alteração promovida pela Lei nº 12.973/2014 pode parecer constitucional.

Todavia, há que se analisar se tudo o que a nova legislação insere na composição da receita bruta pode legitimamente ser assim considerado.

Ressaltasse que, a despeito da alteração do Decreto nº 1.598/1977 e da Lei nº 9.718/1998 o art. 187, §1º, da Lei nº 6.404/1976 permanece inalterado e estabelece que “na determinação do resultado do exercício serão computados: a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente de sua realização moeda; b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas ou rendimentos”³¹.

Como se percebe, o conceito de receita, portanto, encontra-se disciplinado na legislação civil e nas normas de contabilidade, sendo que este conceito não pode ser modificado pelo Direito Tributário, por expressa vedação trazida pelo art. 110 do CTN, conforme o qual:

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

³⁰ BRASIL. Lei nº 12.973 de 13 de maio de 2014. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; (...) e dá outras providências. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm >. Acesso em: 25 de outubro de 2023.

³¹ BRASIL. Lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm >. Acesso em: 25 de outubro de 2023.

Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias³².

A controvérsia foi muito bem explicada pelo Professor Kiyoshi Harada, conforme se depreende dos ensinamentos a seguir colacionados, com os grifos originais:

Independentemente do que está escrito no art. 110 do CTN, pois não se pretende interpretar o texto constitucional com base em norma infraconstitucional, parece lógico que, quando a Constituição Federal adota um conceito consagrado na doutrina e na jurisprudência, ou um instituto regulado pelo direito privado para definir competência tributária, aquele conceito ou aquele instituto de direito privado passam a ser vinculantes dentro do Direito Tributário. Constitucionalizado o conceito ou instituto de direito tributário, para efeito de definição da competência impositiva, **a lei infraconstitucional não mais poderá dar nova conceituação**, sob pena de tornar inócuo **o princípio constitucional da discriminação de rendas tributárias**.³³

Nesse sentido, a despeito das alterações promovidas pela Lei nº 12.973/2014 no Decreto nº 1.598/1977 (o qual, por sua vez, foi editado para promover alterações na legislação do imposto sobre a renda), temos que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos de direito privado.

Não obstante, o conceito de receita bruta permanece inalterado na legislação civil, de modo que não pode a legislação tributária modificá-lo com vistas a ampliar a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Verifica-se, assim, que, receita bruta representa a disponibilidade de novos recursos, proveniente de fonte externa pelo exercício de atividade econômica. Diante do exposto, pode-se mais uma vez concluir que não integra o conceito de receita as despesas da pessoa jurídica, tais como o valor do ISS, PIS e COFINS.

2 ENTENDIMENTO DA RECEITA FEDERAL SOBRE A INCLUSÃO DO ICMS NAS BASES DE CÁLCULO

³² BRASIL. Lei no 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm >. Acesso em: 30 de outubro de 2023.

³³ HARADA, Kiyoshi. COFINS. **Exclusão do ICMS da base de cálculo: comentários ao julgamento do RE nº 240.785**. Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 1157, 1 set 2006. Disponível em: < <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=8869> >. Acesso em: 24 de outubro de 2023.

Em conformidade com os argumentos apresentados pela Receita Federal do Brasil (RFB)³⁴, observa-se que a RFB tem consistentemente sustentado que o valor pago a título de ICMS deve ser incluído no conceito de faturamento ou receita ao considerar a incidência do PIS e da COFINS. Esta interpretação remonta ao período das Leis Complementares nº 7/70 e 26/75, que instituíram a contribuição para o PIS e PASEP, e a Lei Complementar nº 70/91, que estabeleceu a COFINS. Esse entendimento persistiu durante a vigência da Lei nº 9.718/98, que unificou a regulamentação dessas contribuições no regime cumulativo, até as disposições das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que implementaram a sistemática não-cumulativa, aplicável às empresas que apuram o imposto de renda com base no lucro real.

A base desse argumento é que a receita bruta total, que abrange todas as receitas auferidas por uma pessoa jurídica, independentemente de sua atividade ou classificação contábil, deve ser considerada na determinação das bases de cálculo do PIS e da COFINS. Nesse sentido, a Lei nº 12.973, em vigor desde 01/01/2015, reforçou a inclusão do ICMS, entre outros tributos, em seu conceito de receita bruta.

As normas legais e os princípios tributários aceitam, em regra, a incidência de tributos sobre o valor de outros tributos, desde que não haja disposição constitucional ou legal expressa em contrário. Portanto, a base de cálculo das contribuições em questão deve englobar todas as receitas obtidas, incluindo os custos fiscais associados a essas receitas.

Além disso, é destacado que, tanto a legislação que trata do PIS e da COFINS quanto a legislação do ICMS estabelecem que o ICMS integra o preço da mercadoria ou do serviço e, conseqüentemente, o faturamento da empresa. Isso ocorre porque o ICMS é calculado "por dentro" e, portanto, é parte integrante da receita bruta da empresa.

A posição da RFB é que a empresa tem disponibilidade sobre o montante integral das quantias recebidas, independentemente das obrigações tributárias, trabalhistas e cíveis que devem ser atendidas. Como resultado, o ICMS deve ser considerado parte da receita bruta para fins de determinação da base de cálculo do PIS e da COFINS.

³⁴ Entendimento apresentado em sede de processo judicial nº 5039019-89.2019.4.02.5101, conforme referenciado a seguir:

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Delegado da Receita Federal do Brasil no Rio de Janeiro I (DRFRJ I). Ofício nº1495/2019/DRF/RJ I/SEJUD. Relator: Ricardo Marinzeck Barreiros. Proferido em sede do Mandado de Segurança nº 5039019-89.2019.4.02.5101, ao Evento 12, em 3 de julho de 2019, tramitado na Justiça Federal da 2ª Vara Federal da Seção Judiciária do Rio de Janeiro.

É importante ressaltar que a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS é permitida apenas nas situações de substituição tributária, em que o ICMS é cobrado destacadamente na nota fiscal. No entanto, essa exclusão não se aplicaria quando o ICMS é cobrado pelo vendedor diretamente ao consumidor, uma vez que esse valor se incorpora ao preço do produto ou serviço, representando parte da receita bruta.

Portanto, a RFB argumenta que a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS é coerente com a legislação vigente e com os princípios contábeis e tributários, considerando que o montante total recebido pela venda de mercadorias ou serviços integra as disponibilidades financeiras da empresa e, conseqüentemente, sua receita bruta, que serve de base para o cálculo das referidas contribuições.

3 ANÁLISE DOS ARGUMENTOS ACERCA DO TEMA

3.1 ARGUMENTOS EXPLORADOS PELA FAZENDA NACIONAL PARA DEFESA DA INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES

3.1.1 O ICMS: Parcela Integrante da Base de Cálculo do PIS e da COFINS

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) sustentou a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS enfatizando que, sob a perspectiva da legislação comercial, a tese de desconsideração do ICMS em relação ao faturamento não é fundamentada³⁵.

Segundo entendimento da Fazenda Nacional, de acordo com a legislação comercial, o faturamento inclui o ICMS como parte integrante do valor das mercadorias. A Lei nº 6.404/1976, conhecida como a "Lei das Sociedades por Ações," estabelece em seu artigo 187 a demonstração do resultado do exercício, que discrimina a receita bruta das vendas e serviços, deduções, abatimentos e impostos. Portanto, o ICMS seria considerado parte da

³⁵ Entendimento apresentado em sede de apelação no processo judicial nº 5039019-89.2019.4.02.5101, conforme referenciado a seguir:
BRASIL. Justiça Federal do Rio de Janeiro. Mandado de Segurança nº 5039019-89.2019.4.02.5101. Apelação de Evento 30. Apelante: União Federal (Fazenda Nacional). Apelada: Kindai Exportação e Comércio de Roupas LTDA. Juízo Federal da 2ª Vara Federal do Rio de Janeiro. 23 de julho de 2019.

receita bruta das empresas, e a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS não encontraria respaldo, diante da legislação comercial.

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

I - a receita bruta das 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;³⁶

Além disso, a Lei Complementar nº 70 de 1991 equiparou o faturamento à receita bruta das vendas de mercadorias e serviços de qualquer natureza, e essa equiparação foi confirmada pela ADC nº 1-1/DF. Portanto, o ICMS é naturalmente parte do faturamento e não pode ser excluído, conforme o voto proferido por Ilmar Galvão na oportunidade (grifado e sublinhado):

Por fim, assinale-se a ausência de incongruência do excogitado artigo 2º da LC 70/91, com o disposto no artigo 195, I, da CF/88, ao definir “faturamento” como “a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza. De efeito, o conceito de “receita bruta” não discrepa do “faturamento”, na acepção que este termo é usado para efeitos fiscais, seja, o que corresponde ao produto de todas as vendas, não havendo qualquer razão para que lhe seja restringida a compreensão, estreitando-o nos limites do significado que o termo possui em direito comercial, qual seja, aquele que abrange tão-somente as vendas a prazo (art. 1º da Lei 187/68), em que a emissão de uma “fatura” constitui formalidade indispensável ao saque da correspondente duplicata. Entendimento nesse sentido, aliás, ficou assentado pelo STF, no julgamento do RE 150.755³⁷.

Tendo em vista, ainda, a sintonia estabelecida entre a legislação tributária e a comercial, descaberia argumento que defendesse a desconsideração do ICMS como parte integrante do faturamento das empresas e, por conseguinte, a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Seguindo esse raciocínio, estabeleceu comparação ao FINSOCIAL, criada pelo Decreto-Lei nº 1.940/1982 e originalmente incidia sobre a receita bruta das empresas, sejam elas públicas ou privada. No entanto, com o tempo, o FINSOCIAL foi substituído pela

³⁶ BRASIL. Lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm>. Acesso em: 25 de outubro de 2023.

³⁷ BRASIL. Superior Tribunal Federal (STF). Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1/93. ADC: 1 DF, Relator: Min. Moreira Alves. 01 de dezembro de 1993. Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 16-06-1995 PP-18213 EMENT VOL-01791-01 PP-00088. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=881>>. Acesso em: 30 de outubro de 2023.

COFINS, com a revogação do Decreto-Lei 1.940/82 e a promulgação da Lei Complementar nº 70/91.

A contribuição social do PIS, instituída pela Lei Complementar nº 7/1970, era aplicada sobre o faturamento (ou seja, a receita bruta) das empresas. Atualmente, tanto o PIS quanto a COFINS estão em vigor, sendo que esta última sucedeu ao FINSOCIAL.

Cumpram-se destacar as súmulas mais utilizadas:

Súmula 94 - A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do Finsocial.³⁸

Súmula 68 - A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS.³⁹

Súmula 258 - Inclui-se na base de cálculo do PIS a parcela relativa ao ICM. (Extinto Tribunal Federal de Recursos, 1973)⁴⁰.

Além disso, a PGFN enfatiza que o ICMS não é apenas um repasse. Os valores totais recebidos com a venda de bens ou prestação de serviços entram no patrimônio da empresa, contribuindo para o capital de giro. A PGFN argumenta que, enquanto as obrigações não forem pagas (como salários, fornecedores, impostos, etc.), as empresas podem usar esses recursos como acharem melhor. Portanto, o valor total recebido em vendas de mercadorias ou serviços é considerado um ativo da empresa, mesmo que parte desse valor seja destinada ao pagamento do ICMS.

Nesta seara, cumpre destacar que, sob a ótica explicada, mesmo se o vendedor não pagar o ICMS, o comprador ainda arcará com o ônus tributário, o que sugere que o

³⁸ BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça. Súmula 94. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2009_6_capSumula94.pdf>. Acesso em: 25 de outubro de 2023.

³⁹ BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça. Súmula 68. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas_2009_5_capSumula68.pdf>. Acesso em: 25 de outubro de 2023.

⁴⁰ BRASIL. Tribunal Federal de Recursos (extinto). Súmula 258. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A25753C20F0157679AA5617071&inLine=1>>. Acesso em: 25 de outubro de 2023.

patrimônio do vendedor está enriquecendo com esse custo tributário que ainda não foi pago. Portanto, a PGFN considerava o artigo 3º, parágrafo 2º, I, da Lei 9.718/98 como válido:

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

(...)

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

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;⁴¹.

Em suma, a PGFN defende que o faturamento, que é a base de cálculo da COFINS e do PIS, inclui o valor do ICMS, não há proibição constitucional para que um tributo incida sobre outro e argumenta que a exclusão do ICMS dessa base de cálculo prejudicaria a estrutura do Sistema Tributário Nacional.

Portanto, a tese de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS não encontraria respaldo legal nem lógico, uma vez que o faturamento representa a contrapartida econômica auferida como "riqueza própria" das empresas. Sustentar o contrário levaria a questionamentos sobre a condição de contribuinte das empresas, prejudicando o funcionamento da máquina estatal e a sustentação da Seguridade Social.

3.1.2 Violação do artigo 110 do CTN

Sob outro prisma, defendeu que a base de cálculo dessas contribuições é a receita bruta, não a receita líquida, o lucro bruto ou o lucro operacional. Segundo a PGFN, a tese contrária estaria, de maneira indireta, alterando a definição, o conteúdo e o alcance, o que violaria o art. 110 do Código Tributário Nacional (CTN).

O artigo 110 do CTN, conforme já exposto, estabelece o princípio da legalidade tributária e dispõe que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas do direito privado, utilizados para definir ou limitar a incidência tributária.

⁴¹ BRASIL. Lei nº 9.718 de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19718compilada.htm >. Acesso em: 25 de outubro de 2023.

No caso em questão, a PGFN argumenta que a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS é uma prática já consolidada e que considera o ICMS como parte integrante do faturamento das empresas. Se a tese contrária fosse aceita, ela efetivamente alteraria a definição do que é considerado faturamento ao excluir o ICMS. Isso, segundo a PGFN, iria contra o princípio de que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos conceitos de direito privado.

Em outras palavras, a PGFN argumenta que o ICMS faz parte do conceito de faturamento, e, portanto, a tentativa de excluí-lo da base de cálculo das contribuições sociais estaria redefinindo o que é faturamento, o que não seria permitido à luz do artigo 110 do CTN.

A ideia por trás desse argumento é garantir a estabilidade e a segurança jurídica nas relações tributárias, evitando interpretações que, de maneira indireta, alterem conceitos legalmente estabelecidos, como o de faturamento. Portanto, a PGFN utiliza o artigo 110 do CTN como base para sustentar que a tese contrária à inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS é incompatível com o sistema tributário brasileiro.

3.1.3 Julgamento do RE 240.785/MG e da ADC 18

Além disso, a PGFN destacou a importância da ADC 18, que busca a declaração de constitucionalidade do art. 3º, § 2º, I, da Lei n. 9.718/98, devido a divergências judiciais sobre sua aplicação. A PGFN argumentou que a decisão da ADC 18 teria força normativa vinculante para todos, contribuintes e Poder Público, o que ajudaria a reduzir a litigiosidade e a incerteza jurídica.

O artigo 3º, parágrafo 2º, I, da Lei nº 9.718/98 estabelece que a base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS é a receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos. Assim, a ADC 18 procurou obter uma declaração do Supremo Tribunal Federal (STF) de que esse dispositivo é constitucional, ou seja, que não viola a Constituição Federal.

A importância da ADC 18, de acordo com a PGFN, está relacionada à sua amplitude e ao escopo mais abrangente em comparação com o Recurso Extraordinário nº 240.785/MG (RE 240.785). Enquanto o RE 240.785 tratava da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS com base na Lei Complementar nº 70/91, a ADC 18 abordou a questão da inclusão do ICMS na base de cálculo tanto do PIS quanto da COFINS, com base na Lei nº 9.718/98.

A PGFN também explicou que o RE 240.785 não estava sujeito ao novo regime processual dos recursos extraordinários e que sua decisão não teria efeitos vinculantes erga omnes, enquanto a ADC 18 alcançaria todas as demandas relacionadas à inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP, incluindo o presente processo. A PGFN enfatizou que a ADC 18 tem um escopo mais amplo, abrangendo o PIS/PASEP e a Lei 9.718/98, em oposição à LC 70/91, que era o objeto do RE 240.785.

O RE 240.785 tratava da Lei Complementar nº 70/91, que já não estava em vigor após a promulgação da Lei nº 9.718/98. Portanto, a PGFN sustentou que o precedente do RE 240.785 não era aplicável ao caso atual.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) sustentou que a tese subjacente à invalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS e do PIS baseia-se na ideia de que não se pode incluir o valor de um "tributo" na base de cálculo de outro "tributo". Essa tese foi mencionada no voto do Excelentíssimo Sr. Ministro Marco Aurélio no Recurso Extraordinário (RE) 240.785, e ocorreu após debates entre ele e o Ministro Nelson Jobim, no qual o Ministro Nelson Jobim refutou o argumento de que o tributo não poderia incidir sobre o valor devido ao fisco.

No voto do Ministro Marco Aurélio, proferido no RE 240.785, há uma passagem que destaca a essência do seu argumento contra a inclusão do valor do ICMS na base de cálculo da COFINS, que é o mesmo tema deste processo. Essa passagem argumenta que a decisão da corte original, com base em premissas equivocadas, resultaria na incidência do tributo federal sobre um tributo estadual, algo que seria juridicamente inadmissível.

Segundo a PGFN, essa linha de raciocínio, que inspirou o Ministro Marco Aurélio, não deve ser seguida no caso presente, pois o ICMS não é um tributo que não possa ser incluído na base de cálculo da COFINS e do PIS. O ICMS é um tributo indireto, cujo ônus financeiro é

suportado pelo contribuinte de direito, mas seu pagamento é feito pelo contribuinte de fato, que recolhe o valor aos cofres públicos.

O voto do Ministro Ilmar Galvão também foi destacado pela PGFN, no qual ele afirmou que não existe uma vedação constitucional que impeça o legislador de incluir na base de cálculo de um tributo o valor pago a título do mesmo ou de outro tributo. O argumento de que não é viável eliminar da base de cálculo de um tributo tudo o que resultou de tributação foi destacado, respaldando a tese de que a inclusão do valor do ICMS na base de cálculo da COFINS e do PIS é constitucional.

3.1.4 Preço Cobrado da Venda de Mercadorias e Serviços

A principal questão em discussão é o que constitui o "preço (valor) cobrado" nessas transações. A PGFN argumenta que o valor cobrado do adquirente da mercadoria ou do serviço prestado faz parte da receita bruta operacional, que é a base de cálculo da COFINS e do PIS. Isso ocorre mesmo quando esse valor inclui uma variedade de custos, incluindo a parcela do ICMS, juntamente com outros tributos e encargos empresariais. De acordo com a PGFN, todos esses valores fazem parte do "faturamento" da pessoa jurídica.

A PGFN contesta a ideia de que a COFINS e o PIS deveriam incidir apenas sobre as "vantagens econômicas" dos contribuintes, em vez de sobre várias "grandezas" econômicas, conforme estabelecido na Constituição. A PGFN argumenta que isso enfraqueceria os princípios constitucionais relacionados aos contratos sociais e dificultaria o financiamento da Seguridade Social, já que todos devem contribuir para esse financiamento, com exceções limitadas.

A PGFN também faz referência a emendas constitucionais que reconheceram a validade da definição de "receita bruta operacional" utilizada na legislação do Imposto de Renda para a incidência do PIS em instituições financeiras e companhias de seguro. Isso reforça a ideia de que o faturamento inclui diversos elementos econômicos, incluindo os valores relacionados ao ICMS.

Além disso, sustentou que a interpretação restritiva da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições sociais (PIS e COFINS) resultaria em inúmeras consequências

indesejadas. Primeiramente, essa interpretação poderia minar a arrecadação dessas contribuições e prejudicar a estabilidade das contas públicas.

Nesse sentido, teria implicações financeiras significativas, prejudicando a saúde fiscal do país e potencialmente resultando em um desequilíbrio na arrecadação de recursos para a Seguridade Social, que financia políticas públicas essenciais, como a Previdência Social e a saúde.

Além disso, tal interpretação poderia gerar uma diferenciação arbitrária entre empresas que adotam regimes tributários diferentes, criando uma competição desigual e contraproducente.

De acordo com o ente, a inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS e do PIS é aplicada uniformemente a todas as empresas que estão sujeitas a essas contribuições. Isso garante que as empresas que operam no mesmo mercado, independentemente do regime tributário que escolheram, enfrentem as mesmas regras em relação a essas contribuições. Assim, promove uma competição justa em um mercado equitativo, onde nenhuma empresa é favorecida por conta de tratamento tributário diferenciado.

Ademais, se o ICMS não fosse incluído na base de cálculo da COFINS e do PIS, as empresas poderiam adotar estratégias de planejamento tributário para reduzir seus passivos tributários. Por exemplo, poderiam estruturar suas operações de modo a separar o valor do ICMS do restante da receita bruta. Isso poderia levar a uma competição baseada em táticas de minimização de tributos, em vez de uma concorrência saudável baseada em produtos, serviços e eficiência.

Por decorrência, uma competição desigual poderia prejudicar a sustentabilidade do sistema tributário. Se empresas pudessem escolher quais componentes de sua receita bruta devem ou não ser tributados, isso poderia minar a base de arrecadação tributária, afetando negativamente a capacidade do Estado de financiar serviços públicos essenciais, como saúde, educação e infraestrutura.

3.1.5 Ausência de Afronta ao Princípio da Capacidade Contributiva

No tocante à alegação de afronta ao princípio da capacidade contributiva, é relevante destacar que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional argumentou em sua defesa que o referido princípio, conforme disposto no artigo 145, § 1º, da Constituição da República, prevê que os impostos devem, sempre que possível, ter caráter pessoal e ser graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte.

A PGFN ainda destacou que o princípio da capacidade contributiva, conforme estabelecido na Constituição, se aplica aos impostos e sempre que possível. No entanto, ressaltou que esse princípio não se estende às contribuições sociais, as quais possuem um regime tributário distinto.

Nesse contexto, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional argumentou que o princípio da capacidade contributiva não é pertinente às contribuições sociais, incluindo as contribuições para a seguridade social. Ao contrário, essas contribuições são orientadas pelo princípio da solidariedade, visando ao financiamento da seguridade social por toda a sociedade. Além disso, essas contribuições buscam promover a equidade na participação no custeio e a diversidade na base de financiamento, conforme disposto nos dispositivos constitucionais pertinentes.

Portanto, de acordo com a defesa apresentada pela PGFN, a suposta violação do princípio da capacidade contributiva em relação à inclusão do ICMS nas bases de cálculo do PIS e da COFINS não encontra respaldo na Constituição, uma vez que as contribuições sociais possuem uma natureza e um propósito específicos, diferenciando-se dos impostos sob o prisma da capacidade econômica.

3.2 ARGUMENTOS EXPLORADOS PARA DEFESA DA EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES

3.2.1 Contraponto à Inclusão – Considerações sobre a Tese

Como é de conhecimento, o direito tributário utiliza-se de conceitos definidos por outros ramos do direito para definir as formas e os limites de incidência tributária sobre os bens e atividades indicadas pela Constituição sujeitáveis à tributação. Tanto é assim, que o artigo 110 do Código Tributário Nacional veda que a lei tributária busque alterar quaisquer

conceitos relativos ao direito privado, que possam ser utilizados para definir ou limitar competências tributárias.

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 tributárias⁴².

Ora, decerto que o direito tributário possui autonomia perante outros ramos do direito, contudo, não há como negarmos a sua conexão com os demais segmentos jurídicos, na medida em que as normas tributárias incidem e recaem sobre inúmeros preceitos de natureza civil, empresarial, trabalhista, dentre outros.

Como exemplo, pode-se destacar as normas relativas a IPTU e IPVA que se utilizam do conceito de propriedade delineado pelo Código Civil para a delimitação do campo de incidência dos mencionados impostos.

Deste modo, não há como perseguirmos o conceito de “faturamento” sem a necessária observação das normas inerentes ao direito comercial. Nesse sentido, para o direito comercial, faturamento nada mais é do que a contrapartida econômica, auferida como riqueza própria.

Nesse sentido, versam as lições de Roque Antonio Carraza⁴³, em vista que o faturamento, para o direito comercial, para a doutrina e para a jurisprudência, nada mais é que a expressão econômica de operações mercantis ou similares, realizadas, no caso em estudo, por empresas que, por imposição legal, sujeitam-se ao recolhimento do PIS e da CONFINS.

O termo "faturamento", cuja origem etimológica está associada à palavra "fatura", em última análise, representa o somatório do valor das transações comerciais realizadas pelo contribuinte. Em essência, faturar implica na geração de receita bruta proveniente da venda de mercadorias ou, em algumas situações, da prestação de serviços. Em outras palavras, o faturamento representa a contrapartida econômica obtida pelas empresas como resultado de suas atividades principais, considerando-a como uma forma de riqueza própria. Embora essa

⁴² BRASIL. Lei no 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm >. Acesso em: 30 de outubro de 2023.

⁴³ CARRAZA, Roque Antonio. ICMS. 17 Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2015.

contrapartida possa incluir um elemento relacionado ao ICMS devido, esse imposto não faz parte do conceito que estamos discutindo e não se incorpora a ele⁴⁴.

Portanto, uma vez entendido “faturamento” como os valores decorrentes da venda de bens ou prestação de serviços e a “receita bruta” a totalidade dos valores monetários auferidos pela pessoa jurídica, outro não pode ser o entendimento senão o de que tais valores não podem englobar o ICMS recolhido pelas empresas. Isso porque O ICMS, perfeitamente destacado nas operações de circulação de mercadorias, não corresponde a uma efetiva receita.

Ou seja, o ICMS é receita do ente federativo (Estado), e, portanto, não se insere no âmbito das receitas próprias das empresas que, como dito, são advindas do desempenho de sua atividade. Deste modo, as empresas acabam por se tornar um mero agente arrecadador do Estado.

Sobre o tema, destaca-se as lições de Aires F. Barreto⁴⁵ são esclarecedoras, sendo certo que os valores que passam pelos caixas das empresas (ou pelas contas públicas) podem ser categorizados em duas classes distintas: aqueles que se qualificam como receitas e aqueles que se configuram como meros ingressos.

Receitas representam ingressos que provocam alterações no patrimônio da empresa, aumentando-o. Por outro lado, ingressos englobam tanto as receitas quanto as quantias pertencentes a terceiros (valores que fazem parte do patrimônio de outras entidades). São valores que, ao serem recebidos, não afetam a composição do patrimônio da entidade receptora, pois eles devem ser posteriormente repassados aos legítimos beneficiários. Os meros ingressos não se enquadram na categoria de receitas.

A doutrina é unânime ao definir receita como um ingresso que se incorpora ao patrimônio da empresa, sem quaisquer restrições, condições ou obrigações a serem cumpridas no passivo, enriquecendo-o e ampliando-o. A orientação da legislação, tanto comercial quanto tributária, reflete precisamente essa abordagem. De fato, os valores que não resultam em aumento do patrimônio próprio são sempre registrados contabilmente de forma a destacar sua

⁴⁴ CARRAZA, Roque Antonio. ICMS. 17 Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2015.

⁴⁵ BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na Lei. 3 Ed. São Paulo: Dialética, 2009. Pág. 367-369.

distinção fundamental em relação a outros ingressos. Os repasses e reembolsos são lançados no registro contábil de maneira que ressaltem sua natureza.

Dessa forma, as empresas incluem esses valores em seus ativos, mas simultaneamente registram a contrapartida correspondente em seus passivos, com o mesmo valor, indicando que o beneficiário final é uma entidade externa a elas. Portanto, não há qualquer incremento no patrimônio dessas empresas⁴⁶.

Deste modo, a inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS nos levaria à conclusão de que a empresa “*fatura ICMS*”, entendimento este que, por óbvio, não merece prosperar.

Apesar de circular brevemente na contabilidade das empresas, o ICMS deve ser entendido como simples ingresso financeiro e não como receita propriamente dita, na medida em que não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, uma vez que são destinados diretamente ao Erário estadual.

Em suma, a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS faz com que contribuintes calculem exações sobre receitas que não lhes pertencem.

Importante destacar, inclusive que, por se tratar de tributo indireto (há um contribuinte “*de jure*” e um contribuinte “*de facto*”) e, por não figurar como receita do contribuinte, o artigo 166 do CTN, por exemplo, condiciona a repetição de indébito do ICMS à comprovação de autorização expressa do contribuinte de fato ou se fizer prova de que o encargo financeiro não foi repassado adiante:

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.⁴⁷

Este também é o teor da Súmula no 546 do STF:

⁴⁶ BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na Lei. 3 Ed. São Paulo: Dialética, 2009. Pág. 367-369.

⁴⁷ BRASIL. Lei no 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm >. Acesso em: 30 de outubro de 2023.

Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte ‘de jure’ não recuperou do contribuinte ‘de facto’ o ‘quantum’ respectivo.⁴⁸

Veja-se que, também por esta ótica, a empresa não pode ser considerada como titular do ICMS apesar de ser obrigada a realizar o seu recolhimento, fato que evidencia ainda mais a sua condição de mero agente arrecadador do referido imposto para o Estado.

Deste modo, tendo em vista que o ICMS é receita própria do Estado, decerto que este jamais poderia integrar o conceito de faturamento. Nessa linha, cumpre destacar mais uma vez as lições de Roque Antonio Carraza⁴⁹, o qual explica que em suma a inclusão do valor correspondente ao ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS permitiria à União Federal a arrecadação de tributos híbridos e extraordinários, que não se enquadram em nenhum dos modelos tributários explicitamente ou implicitamente concedidos pela Constituição.

Portanto, temos uma crescente convicção de que o ICMS pago pelo contribuinte não deve fazer parte da base de cálculo exigida para o PIS e a COFINS. Caso contrário, a base de cálculo desses dois tributos passaria a incluir o faturamento e o valor pago a título de ICMS. Isso resultaria em um claro aumento dos tributos, uma vez que as bases de cálculo seriam indevidamente ampliadas, uma prática que carece de respaldo na Constituição.⁵⁰

Estando firmados os limites existentes para a instituição das contribuições ao PIS e à COFINS, ao se deparar com as previsões legislativas existentes, claro que a previsão anterior era inconstitucional e ilegal.

Inconstitucional porque se referidas contribuições apenas podem incidir sobre a receita ou o faturamento das pessoas jurídicas, exigir que se inclua o PIS e a COFINS – despesa da Impetrante e receita da União e dos Municípios – na apuração do PIS e da COFINS extrapola os limites da competência constitucional outorgada.

⁴⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula 546. Disponível em: < <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2210> >. Acesso em: 30 de outubro de 2023.

⁴⁹ CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 17 Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2015.

⁵⁰ CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 17 Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2015.

Os valores arrecadados a título de PIS e COFINS não se incorporam ao conceito de patrimônio. Não há fundamento legal que autorize a exigência de PIS e COFINS calculados tendo por base os valores decorrentes de tributos, os quais não se enquadram nos conceitos de faturamento e receita.

Faturamento ou receita advém não da soma dos preços cobrados, mas, sim, da riqueza gerada em decorrência dos preços cobrados. Por tal razão os montantes de PIS e COFINS são totalmente estranhos aos conceitos de faturamento e receita, pois representam verdadeiro ônus tributário, fator redutor da riqueza e não um ingresso no patrimônio do prestador do serviço.

É evidente, frente ao exposto, que a inclusão desses na base de cálculo do ICMS, ofende diretamente o art. 195, I, da CF/88, o qual prevê que a seguridade social terá como base de cálculo a receita ou o faturamento.

Os valores de PIS e a COFINS não configuram receita ou faturamento, conforme demonstrado. O art. 195, § 4º, da CF/88 prevê que “a lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I”, ou seja, na forma do art. 154, I, da CF/88, a União poderá instituir “mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta constituição”.

Todavia, não existe, na forma dos arts. 195, § 4º e 154, I, da CF/88 Lei Complementar que preveja tributo que tenha base de cálculo diversa do faturamento, razão pela qual incorre em inconstitucionalidade o quanto previsto nas Leis n^{os} 9.718/98, 10.637/02, 10.833/03 e 12.973/14, que preveem base de cálculo diversa do faturamento (tributos que correspondem a receitas de terceiros).

Assim, além da ofensa ao art. 195, I, da CF/88, há ofensa à estrita legalidade em matéria tributária, objeto do art. 150, da CF/88, pois a União pretendia exigir PIS e COFINS extrapolando os limites constitucionais para tanto, ou seja, sem lei que o estabeleça. Ainda no âmbito constitucional, a inexistência de uma Lei Complementar para prever a base de cálculo aqui discutida resulta em ofensa ao art. 195, § 4º e 154, I, da CF/88.

Passando-se ao âmbito infralegal, admitir que o PIS e a COFINS sejam incluídos na base de cálculo do PIS e da COFINS resulta em ofensa ao art. 110, do Código Tributário Nacional, ao atribuir aos termos receita e faturamento significado diverso daquele previsto na CF/88, notadamente, receita de terceiros (União e Municípios).

Nesse ponto, cumpre observar a jurisprudência acerca da matéria, em trecho do voto do Ministro Marco Aurélio no julgamento do Recurso Extraordinário nº 240.785-2/MG⁵¹:

A base de cálculo da Cofins não pode extravasar, desse modo, sob o ângulo do faturamento, o valor do negócio, ou seja, a parcela percebida com a operação mercantil ou similar. O conceito de faturamento diz com riqueza própria, quantia que tem ingresso nos cofres de quem procede à venda de mercadorias ou à prestação de serviços, implicando, por isso mesmo, o envolvimento de noções próprias ao que se entende como receita bruta. Descabe assentar que os contribuintes da Cofins faturam, em si, o ICMS. O valor deste revela, isto sim, um desembolso a beneficiar a entidade de direito público que tem a competência para cobrá-lo. A conclusão a que chegou a Corte de origem, a partir de premissa errônea, importa na incidência do tributo que é a Cofins, não sobre o faturamento, mas sobre outro tributo já agora da competência da unidade da Federação.

Referido julgamento encerrou-se em 8 de outubro de 2014, tendo sido lavrado o acórdão assim ementado:

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

3.2.2 Razões Do Voto Da Ministra Cármen Lúcia (Relatora)

Ao se debruçar sobre a matéria, a Ministra Cármen Lúcia, relatora do Recurso Extraordinário 574.706 do Paraná⁵², referendou o supracitado voto do Ministro Cezar Peluso em outros casos para explicar a distinção entre faturamento e receita bruta. Restou da sua

⁵¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 240.785-2 Minas Gerais. Exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS. Relator: Min. Marco Aurélio Mello, 08 de outubro de 2014. Disponível em: < <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630123> >. Acesso em: 25 de outubro de 2023.

⁵² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 574.706 Paraná. Recurso Extraordinário com Repercussão Geral. Exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS. Definição de faturamento [...]. Relatora: Min. Cármen Lúcia, 15 de março de 2017. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13709550> >. Acesso em: 30 de outubro de 2023.

análise que a definição legal de faturamento coincide com a receita bruta de vendas e serviços, ou seja, não engloba todos os valores recebidos pela pessoa jurídica. A interpretação do conceito de faturamento se mostrou fundamental para a resolução do caso.

Brilhantemente, como observado pela Ministra, até poderia ser admissível considerar que a avaliação legal e contábil do ICMS, ambas baseadas na natureza não cumulativa desse tributo, apontaria para a conclusão de que, da mesma forma que não se pode incluir integralmente o ICMS na base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS, também não seria cabível excluí-lo por completo. Isso ocorre porque uma parte do ICMS é remetida diretamente ao Estado, enquanto outra parcela permanece no patrimônio do contribuinte até a realização da próxima transação.

No entanto, conforme já destacado e notado na decisão, a análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS deve considerar o conteúdo normativo do artigo 155, parágrafo 2º, inciso I, da Constituição da República. Em outras palavras, a não cumulatividade deve ser examinada a cada operação individualmente.

Portanto, a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS leva ao entendimento de que os contribuintes faturam o ICMS, o que, a partir do referido voto, consagrou-se que não é verdade, uma vez que o ICMS apenas circula pelas contabilidades dos contribuintes como ingressos de caixa destinados aos cofres públicos estaduais ou do Distrito Federal.

Conforme enfatizado pela Ministra, essencialmente, o ICMS incide sobre o valor total da operação, e o sistema de compensação significa que, em algum ponto da cadeia de transações, só haverá um valor a pagar desse imposto se a venda for realizada a um preço superior ao custo de aquisição, e apenas na medida dessa diferença. Em outras palavras, a quantia exata que o contribuinte deve ao ICMS é indeterminável até que a operação seja efetivamente concretizada. Consequentemente, o ICMS não faz parte do custo da operação e, portanto, deve ser excluído da base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS.

No entanto, é importante destacar que o ICMS abrange todo o processo, e o contribuinte não considera como receita ou faturamento aquilo que ele eventualmente terá que repassar à Fazenda Pública a título de imposto.

Nos exatos termos das razões de ilegalidade, a Exma. determinou que a definição de faturamento não pode ser confundida com receita, pois faturamento não é o mesmo que receita e não deve ser identificado com as operações que geram essas grandezas numéricas.

A base de cálculo do PIS e da COFINS não pode ser composta por valores de outros tributos, pois a ordem natural das coisas e o arcabouço jurídico constitucional inviabilizam a tomada de valor alusivo a certo tributo como base de incidência de outro.

Diante da análise e conclusão da Ministra, foi publicado o acórdão do RE em pauta, em outubro de 2017, em que houve a fixação de tese histórica pela Suprema Corte no sentido de que “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS”. Cujas ementa está abaixo:

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

1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS.

2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação.

3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS. 3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações.

4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.⁵³

Portanto, restou definida a questão tributária material. O tributo mencionado não mais compõe a base de cálculo para os casos especificados.

⁵³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 574.706 Paraná. Recurso Extraordinário com Repercussão Geral. Exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS. Definição de faturamento [...]. Relatora: Min. Cármen Lúcia, 15 de março de 2017. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13709550> >. Acesso em: 30 de outubro de 2023.

Em uma análise material, os Estados taxam o imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços como objeto de tributação a partir da realização de operações de circulação de mercadorias e não sobre a mera circulação em si. Antes, era patente o entendimento de que o ICMS compunha a receita bruta operacional, qual seja: o faturamento. Porém, com o advento da decisão judicial ora estudada, restou resolvido que o ICMS não compõe o faturamento.

Noutra banda, o Programa de Integração Social e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social têm como base de cálculo o faturamento. Percebe-se, assim, que não há subsunção entre a inclusão de um imposto que não tem por base o faturamento (ICMS) sobre duas contribuições que têm por base o faturamento (PIS e COFINS).

4 IMPACTOS NAS EMPRESAS E SETORES ECONOMICOS

4.1 ANÁLISE DOS IMPACTOS FINANCEIROS NAS EMPRESAS E UNIÃO

Para as empresas, a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS significa, por óbvio, que elas não precisam mais incluir o valor do ICMS na receita bruta que serve de base para o cálculo dessa contribuição. Por derradeiro, resultou em uma redução dos custos tributários para as empresas. Já, em relação à arrecadação de impostos, por conseguinte, a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS levou a uma diminuição na arrecadação dessas contribuições.

Nesse sentido, cumpre destacar que, em 2021, a União estimou perda de R\$ 1,46 trilhão com ações tributárias, cujo 90% foram atribuídas à Tese do Século. Os referidos números foram retirados do Anexo de Riscos Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) para 2023. Os dados levam em conta o valor estimado no final de 2021⁵⁴.

Sendo assim, conclui-se que restou justificado o receio da União, em sede das manifestações processuais analisadas, no tocante à perda arrecadatória, que, tem por principal objetivo, assegurar a manutenção dos interesses sociais.

⁵⁴ CONJUR. União estima possível perda de R\$1,46 trilhão com ações tributárias. 26 de setembro de 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-set-26/uniao-estima-possivel-perda-146-trilhao-acoes-tributarias> >. Acesso em: 30 de outubro de 2023.

Entretanto, como veremos adiante, o drama das contribuições sociais tem se alastrado em nome de outras teses tributárias, as chamadas “teses filhotes”, que continuam a evidenciar a problemática criada pelos próprios legisladores desde a criação até os desdobramentos legais estudados no decorrer da vida dessas contribuições.

4.2 SEGURANÇA JURÍDICA MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA “TESE DO SÉCULO”

A partir da fixação da Tese 69, também se restaram modulados seus efeitos, o que significa dizer que o Tribunal limitou os efeitos da declaração da inconstitucionalidade para que pudessem os contribuintes se valer dos pedidos de restituição e afins, apenas, a partir de 15 de março de 2017, data em que o STF julgou o mérito da questão.

Esses pontos só foram esclarecidos em 13 de maio de 2021, quando o STF, ao julgar embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional, concluiu que o ICMS a ser excluído da base de cálculo do PIS e da Cofins é todo aquele destacado na nota fiscal da operação de venda, e não apenas o que foi efetivamente recolhido, bem como a modulação dos efeitos da decisão a partir de 15 de março de 2017, data em que foi julgada a tese principal, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até ali.

Na prática, isso significa que para os contribuintes que já vinham discutindo a tese judicial ou administrativamente até 15 de março de 2017, eles teriam a possibilidade de deixar de recolher ou reaver o PIS/Cofins recolhido a maior desde datas anteriores, potencialmente considerando inclusive os cinco anos anteriores ao ajuizamento do pedido.

Já para os contribuintes em geral, que não tinham ajuizado as correspondentes ações até aquela data, eles não estariam mais obrigados a recolher o PIS/Cofins com a inclusão do ICMS, além de estarem autorizados a requerer a restituição dos valores pagos a maior, a partir de 15 de março de 2017.

Relativamente àqueles que não ajuizaram ações até 15 de março de 2017, a recuperação das contribuições desde então recolhidas a maior pode se dar administrativamente, mediante retificação da escrituração fiscal e apresentação de PER/DCOMP (Pedido Eletrônico de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação), sem a necessidade de processos administrativos ou judiciais adicionais.

Nesse sentido, conclui-se que há de se ter um equilíbrio onde tanto a segurança jurídica e o interesse social quanto o direito objetivo dos contribuintes tenha espaço. Essa decisão do Supremo Tribunal Federal resgata esse equilíbrio e fortalece o papel técnico da corte em temas tributários.

A Segurança jurídica, segundo Teodorovicz (2016), em interessante estudo sobre a segurança jurídica na seara tributária, é princípio dos mais importantes para o desenrolamento do sistema jurídico positivo. Nela se consubstanciam séculos de demoradas, porém progressivas, conquistas sociais destinadas a garantir a estabilidade e a continuidade das relações tributárias que torneiam o contribuinte diante do Estado⁵⁵.

O Supremo Tribunal Federal é o guardião da Constituição Federal, órgão incumbido de interpretar as normas constitucionais por meio do controle concentrado de constitucionalidade.

A segurança jurídica objetiva busca a previsibilidade em relação aos efeitos jurídicos da conduta regulada, ou seja, busca criar a certeza de que o cidadão sabe de antemão as relações de consequência de seus atos. Assim, atrela-se à ideia de justiça e, por conseguinte, atrela o próprio Estado nas suas atuações administrativas e prestacionais.

Humberto Ávila (2008), sistematiza os aspectos normativos do preceito da seguinte forma:

Na perspectiva da sua dimensão enquanto limitação ao poder de tributar, a segurança jurídica qualifica-se preponderantemente do seguinte modo: quanto ao nível em que se situa, caracteriza-se como uma limitação de primeiro grau, porquanto se encontra no âmbito das normas que serão objeto de aplicação, devendo enfatizar-se, ainda, que atua sobre outras normas, podendo, por isso mesmo ser qualificada como sobre princípio; quanto ao objeto, qualifica-se como uma limitação positiva, porquanto impõe a adoção, pelo Poder Público, das condutas necessárias para a garantia dos ideais de estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade normativa; quanto à forma, revela-se como uma limitação implícita e material, na medida em que, sobre ser uma implicação do sobre princípio do Estado de Direito (art. 1o), embora alguns o vejam expressamente na Constituição

⁵⁵ TEODOROVICZ, J. Segurança Jurídica no Direito Tributário e modulação de efeitos em decisões de inconstitucionalidade. Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. Ano 24, p. 65-125, São Paulo: Quartier Latin, 2016.

(art. 5º, caput), impõe ao Poder Público a adoção de comportamentos necessários à preservação ou busca dos ideais de estabilidade e previsibilidade normativas.⁵⁶

O Legislador abraçou um modelo pelo qual os efeitos da decisão podem observar peculiaridades dos casos em exame, distanciando-se do modelo de simples declaração da nulidade da norma *ex-tunc*. Nessa perspectiva, pelo artigo 27 da lei de n. 9.868/99 o Supremo Tribunal Federal poderia declarar a inconstitucionalidade apenas a partir do trânsito em julgado da decisão (declaração de inconstitucionalidade *ex nunc*) ou ainda, declarar a inconstitucionalidade, com a suspensão dos efeitos por algum tempo a ser fixado na sentença (declaração de inconstitucionalidade com efeito para o futuro). Nessa hipótese excepcional, por motivo de segurança jurídica ou de interesse social, a lei continuará sendo aplicada por um determinado prazo, a ser determinado pelo próprio Tribunal.

Ademais, o STF poderia ainda declarar a inconstitucionalidade sem a pronúncia da nulidade, permitindo que se operasse a suspensão de aplicação da lei e dos processos em curso até que o Senado venha a se manifestar sobre a situação inconstitucional (declaração de inconstitucionalidade sem pronúncia da nulidade/restrição de efeitos).

Mais precisamente, declarada inconstitucional a lei pelo STF, no controle difuso, desde que tal decisão seja definitiva e deliberada pela maioria absoluta do pleno do tribunal (art. 97 da CF/8864) o art. 178 do Regimento Interno do STF (RISTF) estabelece que será feita a comunicação, logo após a decisão, à autoridade ou órgão interessado, bem como, depois do trânsito em julgado, ao Senado Federal, para os efeitos do art.52, X, da CF/88. O art. 52, X, da CF/88, por sua vez, estabelece ser competência privativa do Senado Federal, mediante o instrumento da resolução, suspender a execução, todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do STF.

Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade são variados e diversos. São decisões de tribunais de vértices que devem propelar as suas orientações às instâncias inferiores. Os efeitos do Recurso Extraordinários são objetos da próxima seção.

⁵⁶ ÁVILA, H. Sistema constitucional tributário. 3 Ed. p.308-309. São Paulo: Saraiva, 2008.

O Recurso Extraordinário, como o especial, não é o instrumento recursal apropriado para o exercício de um terceiro grau de jurisdição, com reexame da causa. Assim apenas se discute direito, excluindo-se matéria de fato. Não se trata de uma idiosincrasia do sistema.

No recurso extraordinário os requisitos comuns à admissibilidade são os mesmos para qualquer recurso regulamentado pelo Código de Processo Civil. Quanto aos requisitos específicos de admissibilidade necessários à interposição do recurso extraordinário perante o Supremo Tribunal Federal estão dispostos no próprio texto da Constituição Democrática de 1988, em seu art. 102, inciso III, supracitado.

Afora esses, o último requisito de admissibilidade foi introduzido no ordenamento jurídico brasileiro, pela Emenda Constitucional no 45, de 08 de dezembro de 2004, sendo a repercussão geral um requisito de admissibilidade específico dos recursos extraordinários.

No processo em preliminar de Repercussão Geral, o Plenário do STF analisa a admissibilidade, através de um sistema informatizado, com votação eletrônica. Para recusar a análise de um RE são necessários pelo menos oito votos dos 11 ministros, caso contrário, o tema deverá ser julgado pela Corte. Após o relator do recurso lançar no sistema sua manifestação sobre a relevância do tema, os demais ministros têm 20 dias para votar. As abstenções nessa votação são consideradas como favoráveis à ocorrência de repercussão geral na matéria.

A repercussão geral admitida provê admissibilidade plena ao RE. De fato, o recurso extraordinário (art. 102, inciso III) tem por escopo precípuo a revisão das teses jurídicas de matéria constitucional envolvidas nos julgamentos dos tribunais a quo estando suas respectivas normas procedimentais insertas no Código de Processo Civil, comum a todos os recursos. Em específico, a Repercussão Geral busca uniformização de entendimentos sobre casos de mesma natureza.

O efeito vinculante foi introduzido no texto constitucional pela EC no 3, em 17/03/93. Esta acrescentou o § 2º ao art. 102:

Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:
(...)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.⁵⁷

O efeito vinculante foi estabelecido inicialmente apenas com respeito às Ações Declaratórias de Constitucionalidade (ADC). A jurisprudência do STF passou a conferi-lo também às Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI). A Lei no 9.868, em 10/11/99 e, posteriormente, com a EC. no 45, de 31/12/2004, o efeito vinculante foi estendido expressamente à ADI. Assim, a declaração de inconstitucionalidade da norma (seja em controle difuso ou concentrado), em regra, possui efeito desconstitutivo.

Caso aceita a repercussão geral, conforme Art. 103-A da Constituição Federal haveria efeito vinculante sobre a Administração Pública e o Judiciário.

Desse modo, percebe-se que no escopo da decisão moduladora houve argumentos em favor da arrecadação/finanças, de enriquecimento ilícito, de ação oportunística e incentivo à adoção de comportamentos, e impacto no exercício de direito de terceiros, de promoção/preocupação com o diálogo institucional, de aumento/existência de múltiplos litígios e morosidade do Judiciário, de tratamento isonômico dos contribuintes/proteção da concorrência e equilíbrio de mercado, consumo interno e inflação/efeitos sobre o capitalismo.

Percebe-se, portanto, que, apesar de declarada a inconstitucionalidade, o Supremo Tribunal optou pela manutenção do equilíbrio jurídico, a medida que os impactos das restituições que, por ventura, se referissem à tempo pretérito gerariam, logicamente, instabilidade maior do que quaisquer interesse coletivo, tendo em vista os cálculos apresentados pela União no capítulo anterior.

5 PERSPECTIVAS PARA O FUTURO – TESES FILHOTES E ABATIMENTO DOS CRÉDITOS

⁵⁷ BRASIL. Emenda Constitucional nº 03 de 17 de março de 1993. Altera os arts. 40, 42, 102, 103, 155, 156, 160, 167 da Constituição Federal. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc03.htm >. Acesso em: 25 de outubro de 2023.

No cenário atual, a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no Recurso Extraordinário nº 574.706/PR gerou um significativo impacto, desencadeando o surgimento de novas teses tributárias. Algumas dessas teses eram inéditas, enquanto outras já estavam em andamento nos tribunais. Essa decisão do STF estabeleceu que nem todas as entradas financeiras nos cofres dos contribuintes devem ser categorizadas como faturamento ou receita, mas sim aquelas que se incorporam de maneira permanente ao patrimônio das empresas. Isso abriu margem para a discussão de que outras quantias transitórias também não deveriam ser consideradas como faturamento ou receita.

Nesse contexto, os contribuintes começaram a defender as denominadas "teses filhotes", abordando questões como a exclusão do Imposto sobre Serviços (ISS) da base de cálculo do PIS/Cofins, a exclusão do PIS/Cofins de sua própria base, e a exclusão do ISS e do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) das bases de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), especialmente no contexto do IRPJ e da CSLL sob o regime de lucro presumido. Muitos desses casos já foram submetidos ao escrutínio judicial.

Alguns desses casos já passaram pela análise do próprio STF, que decidiu que a inclusão do ISS e do ICMS na base de cálculo da CPRB é constitucional, argumentando que a CPRB tem um método de apuração distinto do PIS/Cofins.

Uma das teses mais notáveis entre as "teses filhotes" se refere à exclusão do ISS da base de cálculo do PIS/Cofins. Para alguns especialistas em direito tributário, essa tese é considerada uma das mais relevantes, já que a principal diferença entre o ISS e o ICMS reside na competência tributária de cada um – o ISS é de responsabilidade dos municípios, enquanto o ICMS é estadual. O STF já deu início ao julgamento dessa questão, mas o presidente da Corte, Luiz Fux, solicitou um destaque, interrompendo o julgamento.

Além disso, o STF tratou das teses relacionadas à exclusão do ICMS Substituição Tributária (ICMS-ST) e da CPRB das bases de cálculo do PIS/Cofins como questões infraconstitucionais, ou seja, fora de sua alçada, sugerindo que a decisão final deveria ser de competência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), conforme os precedentes dos Recursos Extraordinários nº 1.187.264/SP e nº 1.285.845/RS.

No STJ, os contribuintes também enfrentaram desafios para obter decisões favoráveis. A Corte já se manifestou contrariamente à exclusão do ICMS-ST e da CPRB da base de cálculo do PIS/Cofins, de acordo com os Recursos Especiais nº 1.930.041/RS e 1.885.048/RS. Além disso, a discussão sobre a inclusão do ICMS na base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) foi submetida à sistemática dos recursos repetitivos, aguardando julgamento, conforme o Tema nº 1.008 dos Recursos Repetitivos.

A falta de uniformidade nas decisões dos tribunais superiores acerca das questões relacionadas a tributos incidentes sobre a receita e o faturamento gera incerteza e apreensão. Enquanto isso, a administração fiscal busca mitigar os possíveis impactos fiscais decorrentes do julgamento daquilo que ficou conhecido como a "tese do século".

Após a decisão do STF de que o ICMS a ser excluído da base de cálculo do PIS/Cofins é aquele destacado na nota fiscal de saída, a discussão sobre a "tese do século" ganhou novos contornos.

A Receita Federal pareceu estar empenhada em aplicar o mesmo princípio às notas fiscais de entrada utilizadas pelos contribuintes para o cálculo de créditos de PIS/Cofins. Um parecer da Coordenação Geral de Tributação (COSIT) nº 10, encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), indicou essa interpretação⁵⁸.

Resumidamente, a apuração de créditos faz parte do cálculo das contribuições sociais para as empresas que se enquadram no regime de não cumulatividade, onde o tributo pago previamente é compensado com o valor das operações subsequentes.

No contexto do PIS/Cofins, essa prática envolve principalmente a dedução de créditos resultantes de certos custos, despesas e gastos da empresa, conforme listados nas Leis

⁵⁸ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Solução De Consulta Interna Cosit Nº 10, De 17 De Dezembro De 2021. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. SERVIÇOS DE SORTEIOS E LOTERIA. Publicado em 23 de dezembro de 2021. BRASIL. Disponível em: < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=122350> >. Acesso em: 25 de outubro de 2023.

10.637/2002 e 10.833/2003, em relação ao valor das contribuições calculadas com base nas receitas obtidas.

Adotando uma abordagem semelhante à interpretação do STF no julgamento do RE nº 574.706/PR, a Receita Federal indicou que, se o ICMS deve ser excluído das notas fiscais de saída no cálculo do PIS/Cofins, o mesmo princípio deveria ser aplicado ao ICMS relacionado às aquisições que geram créditos de PIS/Cofins para as empresas contribuintes sob o regime não cumulativo. Isso reduziria o valor dos créditos a serem abatidos e, como resultado, aumentaria o montante de PIS/Cofins devido.

Entretanto, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), ao analisar a questão, concluiu que não é viável, apenas com base na decisão do RE nº 574.706/PR, excluir o ICMS do cálculo dos créditos de PIS/Cofins. A PGFN argumentou que se trata de situações distintas, com particularidades específicas, o que impediria a aplicação da analogia.

O posicionamento da PGFN foi recebido com alívio por juristas e contribuintes, que temiam a possibilidade de mais incerteza jurídica, uma vez que a cobrança em questão carecia de respaldo legal e parecia ser movida por um claro objetivo arrecadatário.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste cenário complexo e em constante evolução, as questões relacionadas à tributação, com foco no ICMS, PIS e COFINS, assumem um papel central no contexto fiscal do Brasil. A interpretação e aplicação desses tributos são fontes de discussões intensas que atravessam tanto o âmbito jurídico quanto o econômico. A balança entre os interesses das empresas e a necessária arrecadação para a seguridade social é um desafio permanente.

A decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) no Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, que determinou a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, não apenas gerou consequências diretas para as empresas, proporcionando uma redução nos custos tributários, mas também desencadeou uma série de debates e a emergência de novas teses tributárias, conhecidas como "teses filhotes". Essas teses exploram a exclusão de outros tributos da base de cálculo de diversas contribuições e impostos, o que ampliou a complexidade do sistema tributário.

A decisão do STF e os subsequentes debates em torno das "teses filhotes" representam a busca de um equilíbrio entre a segurança jurídica e a arrecadação fiscal. Enquanto a decisão buscou assegurar o direito dos contribuintes de não serem tributados indevidamente, também levou em consideração os impactos financeiros da decisão, optando por modular seus efeitos. Essa modulação procurou evitar a desestabilização das finanças públicas e a criação de um cenário de incerteza em grande escala.

Entretanto, a busca por esse equilíbrio está longe de ser resolvida, já que as "teses filhotes" ainda estão em discussão nos tribunais e a falta de uniformidade nas decisões gera incerteza. O entendimento jurídico e os desafios enfrentados pelas empresas continuam em evolução, e a discussão sobre o tratamento de tributos nas bases de cálculo de contribuições sociais e impostos permanece como um tópico central na agenda tributária do Brasil.

Conclui-se que a tese analisada, será de vital importância para os novos cenários, pois foi o ponto ruptura tributária com as bases que antecederam a discussão e a inconstitucionalidade consagrada, de certo, representa, não só apenas o enfraquecimento dos textos constitucionais, mas de todo o sistema tributário brasileiro, que, como sinalizado e estudado, está sendo criticado desde os primórdios do nascimento da CF de 1988. Nos resta reconhecer que o texto constitucional possui suas fraquezas, mas seu enfrentamento não poderá partir do esvaziamento do ente estatal e sim da busca por clareza e equidade no sistema tributário brasileiro.

Desse modo, o futuro permanece imprevisível continua a ser um desafio constante, com implicações significativas para empresas, contribuintes e o governo. O papel do Superior Tribunal Federal (STF) e do Superior Tribunal de Justiça (STJ) é fundamental para a resolução das controvérsias tributárias, buscando a harmonização dos interesses das partes envolvidas e contribuindo para a construção de um sistema tributário mais justo e equitativo. Estas questões complexas continuarão a moldar o panorama tributário do país e demandarão um contínuo esforço para encontrar soluções justas e duradouras.

7 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AGÊNCIA SENADO. **PREFEITOS APOIAM REFORMA TRIBUTÁRIA, MAS PEDEM AUTONOMIA NA ARRECADAÇÃO**. Publicado em 28/09/2023, atualizado em 29/09/2023. Disponível em <
<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/09/28/prefeitos-apoiam-reforma-tributaria-mas-pedem-autonomia-na-arrecadacao>>. Acesso em 24 de outubro de 2023.

ÁVILA, H. **Sistema constitucional tributário**. 3 Ed. p.308-309. São Paulo: Saraiva, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. Ed. Atualizadora: Misabel Abreu Machado Derzi. São Paulo: Forense, 2007.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 23 Ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2010.

BANCO MUNDIAL. Doing Business 2020. 17 Ed. Ano 2020. Disponível em <
<https://openknowledge.worldbank.org/server/api/core/bitstreams/75ea67f9-4bcb-5766-ada6-6963a992d64c/content>>. Acesso em: 30 de outubro de 2023.

BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 3 Ed. São Paulo: Dialética, 2009. Pág. 367-369.

BAZZI, Samir. **Gestão Tributária**. 2. Ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2019. Disponível em:
 <
<https://plataforma.bvirtual.com.br/Leitor/Publicacao/176717/pdf/0?code=Ihx7Y01dPT3u2zhW79636/YBuuigdQs670r/19IRKoTSUkNRIvltGTfimFCkeOXo7hGTGnHRhu27IE99rsRFXw==>>. Acesso em: 30 de outubro de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça. Súmula 68. Disponível em:<
https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista_eletronica/stj_revista_sumulas_2009_5_capSumula68.pdf>. Acesso em: 25 de outubro de 2023.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. 1988. Brasília, 05 de outubro de 1988. Disponível em: <

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm >. Acesso em: 30 de outubro de 2023.

BRASIL. Decreto Lei nº 1.598 de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm >. Acesso em: 25 de outubro de 2023.

BRASIL. Decreto-Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110637.htm >. Acesso em: 25 de outubro de 2023.

BRASIL. Decreto-Lei nº 10.833 de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.833.htm >. Acesso em: 25 de outubro de 2023.

BRASIL. Decreto-Lei nº 2.445 de 29 de junho de 1988. Altera a legislação do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP e do Programa de Integração Social - PIS e dá outras providências. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2445.htm >. Acesso em: 25 de outubro de 2023.

BRASIL. Decreto-Lei nº 2.449 de 21 de julho de 1988. Altera disposições do Decreto-Lei nº 2.445, de 29 de junho de 1988, e dá outras providências. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2449.htm >. Acesso em: 25 de outubro de 2023.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 03 de 17 de março de 1993. Altera os arts. 40, 42, 102, 103, 155, 156, 160, 167 da Constituição Federal. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc03.htm >. Acesso em: 25 de outubro de 2023.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 20 de 15 de dezembro de 1998. Modifica o sistema de previdência social, estabelece normas de transição e dá outras providências. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc20.htm >. Acesso em: 25 de outubro de 2023.

BRASIL. Justiça Federal do Rio de Janeiro. Mandado de Segurança nº 5039019-89.2019.4.02.5101. Apelação de Evento 30. Apelante: União Federal (Fazenda Nacional). Apelada: Kindai Exportação e Comércio de Roupas LTDA. Juízo Federal da 2ª Vara Federal do Rio de Janeiro. 23 de julho de 2019.

BRASIL. Lei Complementar no 07 de 07 de setembro de 1970. Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp07.htm#:~:text=LEI%20COMPLEMENTAR%20N%C2%BA%207%2C%20DE%207%20DE%20SETEMBRO%20DE%201970&text=Insti%20o%20Programa%20de%20Integra%C3%A7%C3%A3o%20Social%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs >. Acesso em: 30 de outubro de 2023.

BRASIL. Lei Complementar no 70 de 30 de dezembro de 1991. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp70.htm >. Acesso em: 30 de outubro de 2023.

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: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm >. Acesso em: 30 de outubro de 2023.

BRASIL. Lei no 10.637 de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep) [...] e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110637.htm >. Acesso em: 30 de outubro de 2023.

BRASIL. Lei nº 12.973 de 13 de maio de 2014. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009; dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas; altera o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e as Leis nºs 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 4.506, de 30 de novembro de 1964, 7.689, de 15 de dezembro de 1988, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 12.865, de 9 de outubro de 2013, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 9.656, de 3 de junho de 1998, 9.826, de 23 de agosto de 1999, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.893, de 13 de julho de 2004, 11.312, de 27 de junho de 2006, 11.941, de 27 de maio de 2009, 12.249, de 11 de junho de 2010, 12.431, de 24 de junho de 2011, 12.716, de 21 de setembro de 2012, e 12.844, de 19 de julho de 2013; e dá outras providências. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm >. Acesso em: 25 de outubro de 2023.

BRASIL. Lei no 14.436 de 9 de agosto de 2022. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e a execução da Lei Orçamentária de 2023 e dá outras providências. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2022/lei/114436.htm >. Acesso em: 25 de outubro de 2023.

BRASIL. Lei no 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm >. Acesso em: 30 de outubro de 2023.

BRASIL. Lei no 5.474 de 18 de julho de 1968. Dispõe sobre as Duplicatas, e dá outras providências. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5474.htm >. Acesso em: 25 de outubro de 2023.

BRASIL. Lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm >. Acesso em: 25 de outubro de 2023.

BRASIL. Lei nº 9.718 de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9718compilada.htm >. Acesso em: 25 de outubro de 2023.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Sistema Normas Gestão da Informação. Solução de Consulta Interna Cosit no 10. 2014. Disponível em: < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=53396> >. Acesso em: 24 de outubro de 2023.

BRASIL. Receita Federal, Carga Tributária no Brasil 2018: Análise por Tributo e Base de Incidência. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos/tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacaoov5.pdf>. Acesso em: 30 de outubro de 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. nos autos do Agravo Interno em Recurso Especial 426.040. São Paulo. Exclusão Do Icms. Recente Posicionamento Do STF Em Repercussão Geral (RE 574.706/PR). Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho, 23 de outubro de 2018. Disponível em: < https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201303634648&dt_publicacao=30/10/2018 >. Acesso em: 30 de outubro de 2023.

BRASIL. Superior Tribunal Federal (STF). Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1/93. ADC: 1 DF, Relator: Min. Moreira Alves. 01 de dezembro de 1993. Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 16-06-1995 PP-18213 EMENT VOL-01791-01 PP-00088. Disponível

em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=881> >. Acesso em: 30 de outubro de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça. Súmula 94. Disponível em:<https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2009_6_capSumula94.pdf >. Acesso em: 25 de outubro de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Informativo STF Mensal no 67. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/publicacaoInformativoTema/anexo/Informativomensalmaro2017.pdf> >. Acesso em: 30 de outubro de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Especial nº 150.764. Pernambuco. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PARÂMETROS - NORMAS DE REGÊNCIA - FINSOCIAL - BALIZAMENTO TEMPORAL. Relator: Min. Sepúlveda Pertence, 16 de dezembro de 1992. Disponível em: <https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STF/IT/RE_150764_PE_1278884992687.pdf?AWSAccessKeyId=AKIARMMD5JEA067SMCVA&Expires=1698216263&Signature=CpkBQytKVu24rwjLjf7ZhF3ITe8%3D >. Acesso em: 25 de outubro de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Especial nº 166.772. Rio Grande do Sul. INTERPRETAÇÃO - CARGA CONSTRUTIVA - EXTENSAO. Relator: Min. Marco Aurélio, 12 de maio de 1994. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=216095> >. Acesso em: 25 de outubro de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Especial nº 240.785. Minas Gerais. PROCESSO JULGAMENTO CONJUNTO PASSAGEM DO TEMPO SEQUÊNCIA. Relator: Min. Marco Aurélio, 08 de outubro de 2014. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/dl/voto-ministro-marco-aurelio-icms-cofins.pdf> >. Acesso em: 25 de outubro de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Especial nº 390.840. Minas Gerais. CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE

DEZEMBRO DE 1998. Relator: Min. Marco Aurélio, 15 de agosto de 2006. PP- 00025 EMENT VOL-02242-03 PP-00372 RDDT n. 133, 2006, p. 214-215. Disponível em: < <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261694> >. Acesso em: 25 de outubro de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Especial nº RE 346.084. Paraná. CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. Relator: Min. Ilmar Galvão, 9 de novembro de 2005. Disponível em: < <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261096> >. Acesso em: 25 de outubro de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 240.785-2 Minas Gerais. Exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS. Relator: Min. Marco Aurélio Mello, 08 de outubro de 2014. Disponível em: < <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630123> >. Acesso em: 25 de outubro de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 574.706 Paraná. Recurso Extraordinário com Repercussão Geral. Exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS. Definição de faturamento [...]. Relatora: Min. Cármen Lúcia, 15 de março de 2017. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13709550> >. Acesso em: 30 de outubro de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula 546. Disponível em: < <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2210> >. Acesso em: 30 de outubro de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tema 69-Inclusão do ICMS na Base de Cálculo do PIS e da COFINS, 24 mar. 2020. Disponível em: < <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2585258&numeroProcesso=574706&classeProcesso=RE&numeroTema=69> >. Acesso em: 30 de outubro de 2023.

BRASIL. Tribunal Federal de Recursos (extinto). Súmula 258. Disponível em: < <https://portal.teu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A25753C20F0157679AA5617071&inline=1> >. Acesso em: 25 de outubro de 2023.

BRASIL. Tribunal Federal Regional (2.Região). Apelação Cível 0007618-87.2006.4.02.5110. Exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS, Relatora: Des. Federal Geraldine Pinto Vital de Castro. 09 de dezembro de 2014. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf2.jus.br/sm/download?name=siapro-download-juris&id=543640_200651100076180_2014-12-09 >. Acesso em: 30 de outubro de 2023.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Delegado da Receita Federal do Brasil no Rio de Janeiro I (DRFRJ I). Ofício nº1495/2019/DRF/RJ I/SEJUD. Relator: Ricardo Marinzeck Barreiros. Proferido em sede do Mandado de Segurança nº 5039019-89.2019.4.02.5101, ao Evento 12, em 3 de julho de 2019, tramitado na Justiça Federal da 2ª Vara Federal da Seção Judiciária do Rio de Janeiro.

CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 17 Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2015.

CARRAZA. Antônio Roque. **Curso de direito constitucional tributário**. 18 Ed. São Paulo: Ed. Malheiros, p. 433, 2002.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 19 Ed. São Paulo: Ed Malheiros, 2003, p. 367-369.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**. 6 Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994. p. 223.

CONJUR. União estima possível perda de R\$1,46 trilhão com ações tributárias. 26 de setembro de 2022. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2022-set-26/uniao-estima-possivel-perda-146-trilhao-acoes-tributarias> >. Acesso em: 30 de outubro de 2023.

DINIZ, Maria Helena. **Dicionário Jurídico**. 1 Ed. volume 2, D-I, p. 524. São Paulo: Ed. Saraiva, 1998.

DOMINGUES, José Marcos. **Federalismo Fiscal Brasileiro**. Nomos: revista do Programa de Pós-Graduação da em Direito da Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, v. 26, 2011. p. 137.

HARADA, Kiyoshi. COFINS. **Exclusão do ICMS da base de cálculo: comentários ao julgamento do RE nº 240.785**. Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 1157, 1 set 2006. Disponível em: < <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=8869> >. Acesso em: 24 de outubro de 2023.

IBGE. **Departamento de Contas Nacionais. Matriz de insumo-produto: Brasil** — 1996. Rio de Janeiro: 1999.

KESLEN, H. **Teoria Pura do Direito**. 6 ed. Coimbra: Armênio Amado Editora, 1984.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. **Parecer PGFN Nº 14483**. Documento Público. Ausência de sigilo. Recurso Extraordinário nº 574.706/PR. Julgamento do Tema nº 69 de Repercussão Geral, com fixação da tese: "O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS". Apreciação dos embargos de declaração opostos pela União, acolhidos apenas para modular a decisão de mérito, cujos efeitos haverão de se dar após 15/03/2017, data da sessão de julgamento do mérito. Tese definida em sendo desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer e conformação das atividades administrativas com fulcro no art. 19, VI, a, c/c art. 19-A, III, e § 1º da Lei nº 10.522, de 2002. Manifestação Explicava de que trata o art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014, e art. 19, VI, a c/c art. 19-A, III, da Lei nº 10.522, de 2002. (Pessoa física ou Instituição responsável pelo documento). Parecer SEI nº 14483/2021/ME. Processo SEI nº 10951.105735/2021-76. 28 de setembro de 2021. Publicado em 29 de setembro de 2021. BRASIL. Disponível em: < <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/documentos-portaria-502/parecer-sei-14483-2021.pdf> >. Acesso em: 25 de outubro de 2023.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Solução De Consulta Interna Cosit N° 10, De 17 De Dezembro De 2021**. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. SERVIÇOS DE SORTEIOS E LOTERIA. Publicado em 23 de dezembro de 2021. BRASIL. Disponível em: < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=122350> >. Acesso em: 25 de outubro de 2023.

SECRETARIA DE FAZENDA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO – SEFAZ RJ. **DADOS DO DEMONSTRATIVO MENSAL DA RECEITA TRIBUTÁRIA, ELABORADO PELA SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO**. Disponível em: < <http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/uuid/dDocName%3AWCC42000028482> > Acesso em: 24 de outubro de 2023.

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

VARSAÑO, Ricardo. **A Evolução Do Sistema Tributário Brasileiro Ao Longo Do Século: Anotações E Reflexões Para Futuras Reformas**. Ipea, Rio de Janeiro, texto para discussão nº 405, p. (1 a 37), janeiro, ano de 1996. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1839/1/td_0405.pdf. >. Acesso em: 30 de outubro de 2023.

VARSAÑO, Ricardo. Et al. **Substituindo o PIS e a Cofins — e Por Que Não A CPMF? — Por Uma Contribuição Não-Cumulativa**. Ipea, Rio de Janeiro, nº 832, outubro de 2001, p. 10 a 11. Disponível em: <https://portalantigo.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0832.pdf >. Acesso em: 24 de outubro de 2023.