



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

**O ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS: UMA ANÁLISE CRÍTICA
SOBRE OS VOTOS VENCEDORES DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706/PR**

JOÃO PEDRO ROSSI DE OLIVEIRA

RIO DE JANEIRO

2023

JOÃO PEDRO ROSSI DE OLIVEIRA

**O ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS: UMA ANÁLISE CRÍTICA
SOBRE OS VOTOS VENCEDORES DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706/PR**

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 Dr. Thadeu Andrade Cunha.**

RIO DE JANEIRO

2023

JOÃO PEDRO ROSSI DE OLIVEIRA

**O ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS: UMA ANÁLISE CRÍTICA SOBRE OS
VOTOS VENCEDORES DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706/PR**

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 Dr. Thadeu Andrade Cunha**

.

Data da Aprovação: __ / __ / 2023

Banca Examinadora:

Professor Dr. Thadeu Andrade Cunha (Orientador)

Prof. Marcos Lemos

CIP - Catalogação na Publicação

Oliveira, João Pedro Rossi de

O48i O ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS:
UMA ANÁLISE CRÍTICA SOBRE OS VOTOS VENCEDORES DO
RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706/PR / João Pedro
Rossi de Oliveira. -- Rio de Janeiro, 2023.

61 f.

Orientador: Thadeu Andrade Cunha.

Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2023.

1. Direito Tributario. 2. PIS. 3. COFINS. 4.
ICMS. 5. Supremo Tribunal Federal. I. Cunha, Thadeu
Andrade, orient. II. Título.

*Dedico à minha família, meus irmãos e à
Gabrielle, que me deram apoio desde o início
para a tão sonhada conclusão deste curso.
Dedico à José Gonçalves (in memoriam), meu
eterno mentor.*

AGRADECIMENTOS

Aos familiares, a Gabrielle e a Deus, por todo o apoio e pela ajuda, que muito contribuíram para a realização deste trabalho.

Aos meus pais e irmãos, que me incentivaram nos momentos difíceis e compreenderam a minha ausência enquanto eu me dedicava à realização deste trabalho.

Aos amigos, que sempre estiveram ao meu lado, pela amizade incondicional e pelo apoio demonstrado ao longo de todo o período de tempo em que me dediquei a este trabalho.

Ao professor Dr. Thadeu Andrade Cunha, por ter sido meu orientador e ter desempenhado tal função com clareza e disponibilidade durante todo o decurso.

ROSSI, João Pedro. O ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS: UMA ANÁLISE CRÍTICA SOBRE OS VOTOS VENCEDORES DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706/PR. 2023. 68 f. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2023.

RESUMO

O principal objetivo deste trabalho é promover uma análise crítica dos votos vencedores do Recurso Extraordinário 574.706, examinando os argumentos utilizados e as implicações dessa decisão para o Direito Tributário no Brasil. Além disso, busca-se traçar uma trajetória histórica da criação do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), destacando os principais aspectos conceituais e jurídicos desses tributos, o que passa por uma discussão sobre a base de cálculo do PIS e COFINS, bem como as consequências e repercussões do julgado do STF para o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) neste cálculo. A pesquisa se fundamenta em abordagem bibliográfica e documental, para analisar o acórdão do julgado do Recurso Extraordinário 574.706 de forma a compreender as implicações legais e tributárias relacionadas ao ICMS na base de cálculo dos tributos PIS e COFINS e as alterações no posicionamento das instâncias superiores durante os anos.

Palavras-chave: Direito Tributário; Jurisprudência; PIS; COFINS; Recurso Extraordinário; Supremo Tribunal Federal.

ROSSI, João Pedro. O ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS: UMA ANÁLISE CRÍTICA SOBRE OS VOTOS VENCEDORES DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706/PR. 2023. 68 f. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2023.

ABSTRACT

The main aim of this paper is to provide a critical analysis of the winning votes in Extraordinary Appeal 574.706, examining the arguments used and the implications of this decision for tax law in Brazil. In addition, it seeks to trace a historical trajectory of the creation of the Social Integration Program (PIS) and the Contribution for the Financing of Social Security (COFINS), highlighting the main conceptual and legal aspects of these taxes, which includes a discussion of the basis for calculating PIS and COFINS, as well as the consequences and repercussions of the STF ruling for the Tax on the Circulation of Goods and Services (ICMS) in this calculation. The research is based on a bibliographical and documentary approach, to analyze the judgment of Extraordinary Appeal 574.706 in order to understand the legal and tax implications related to ICMS in the PIS and COFINS tax base and the changes in the position of the higher courts over the years.

Keywords: Tax Law; Jurisprudence; PIS; COFINS; Extraordinary Appeal; Federal Supreme Court.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

COCAJ – Coordenação-Geral de Contencioso Administrativo e Judicial

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

FINSOCIAL – Contribuição para o Fundo de Investimento Social

ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

MPF – Ministério Público Federal

PIS – Programa de Integração Social

STF – Supremo Tribunal Fede

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	11
OBJETIVO.....	17
CAPÍTULO 1 – A CONCEITUAÇÃO DOS TRIBUTOS ENVOLVIDOS E O HISTÓRICO DA DIVERGÊNCIA.....	18
1.1 PIS – CRIAÇÃO, CONCEITO E BASE.....	19
1.2 COFINS – CRIAÇÃO, CONCEITO E BASE.....	21
1.3 AS BASES DE CÁLCULO DE PIS E COFINS E SUAS ALTERAÇÕES	23
2 A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DOS JULGADOS A RESPEITO DA INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS	27
2.1 O POSICIONAMENTO DO STJ PRÉ REPERCUSSÃO GERAL.....	29
2.2 O POSICIONAMENTO DO STF - R.E 240.785	31
2.3 R. E 574.206 – A REPERCUSSÃO GERAL NO STF.....	34
2.4 O POSICIONAMENTO DA RECEITA FEDERAL E DA PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL	35
3 ANÁLISE CONCEITUAL DOS VOTOS DOS MINISTROS NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706.....	44
3.1 O VOTO DA RELATORA E OS DEMAIS VOTOS VENCEDORES.....	44
CONCLUSÃO.....	54
BIBLIOGRAFIA	59

INTRODUÇÃO

É notória a complexidade que envolve o sistema tributário nacional dada sua descentralização e não obstante, as discussões acerca da cobrança de determinados tributos que se tornaram emblemáticas discussões judiciais e administrativa no decorrer dos anos. Esta complexidade abre margem, portanto, para o estudo casuístico dos principais fenômenos tributários do país, cujo presente estudo pretende debruçar-se em um destes.

O sistema fiscal do país apresenta nuances que caracterizam sua complexidade de compreensão. Tanto nas esferas federal, estadual, do Distrito Federal quanto municipal, a profusão de regulamentos e normas governamentais contribui para a complexidade da estrutura fiscal, dificultando a compreensão por parte dos contribuintes. Como resultado, nota-se a existência do debate constante sobre a complexa e amplamente caracterizada como elevada carga tributária e seu impacto direto nas relações comerciais da sociedade brasileira.

No entanto, essa falta de compreensão leva à distorções da realidade e, ocasionalmente, equívocos por parte dos participantes da cadeia de arrecadação de tributos. No ordenamento fiscal brasileiro, por exemplo, é observável a possibilidade de incluir o montante de um determinado imposto em sua própria base de cálculo ou na base de cálculo de outro tributo.

Neste sentido, dentre demais teses tributárias que ganharam notoriedade, especialmente após a virada do século, a discussão acerca das bases de cálculos de tributos conceituados como indiretos, ou seja, que não incidem diretamente sobre o resultado das companhias, ocupou forte espaço nas discussões tributárias do país.

Não obstante, classificada como a “Tese do Século”, dada a relevância dos montantes envolvidos e do lapso temporal decorrido entre o início do debate judicial e administrativo e o trânsito em julgado em esferas superiores, a discussão sobre o montante de ICMS a pagar compor a base de cálculo para o PIS e a COFINS tornou-se um importante marco no direito tributário brasileiro.

Com as decisões em esferas superiores, tanto no STJ quanto no STF, terem se tornado palco de divergentes argumentações com robusta base conceitual e divergências bastante

acirradas em votações dos órgãos colegiados, tornou-se notório o impacto que a decisão final acerca do tema tornaria.

Tal problemática nasce, portanto, do entendimento de qual seria a composição da base de cálculo, inicialmente sendo esta o montante total das receitas, respeitando os ajustes previstos na legislação mencionada anteriormente, tal como os descontos incondicionais e as receitas oriundas de exportação.

Por outro lado, tem-se a problemática que o valor de ICMS pago não configuraria ganho real para o contribuinte e o valor do tributo que, embora esteja embutido no valor total da receita auferida em primeiro momento, será destinado ao fisco estadual em momento posterior e não configuraria faturamento propriamente dito e, por não deter tal natureza, não comporia a base de cálculo tanto para o PIS quanto para a COFINS.

Nesse sentido, também de acordo com a interpretação inicial do Superior Tribunal de Justiça (Súmulas nº 68 e 94), o valor correspondente ao ICMS, cujo encargo financeiro é repassado ao preço pago pelo comprador, integraria a receita total, mesmo que posteriormente fosse repassado pelo vendedor às autoridades fiscais.¹

Os contribuintes buscaram, portanto, amparo no âmbito judicial almejando a exclusão do ICMS da matriz de cálculo das aludidas contribuições sociais, enquanto a Fazenda Pública postulou pela sua inclusão.

Sendo assim, observada a proporção do julgado e o histórico do debate, que será posteriormente analisado, o presente trabalho propõe-se a observar o conceito dos tributos envolvidos para partir para uma análise específica acerca dos votos vencedores do Recurso Extraordinário 574.706/PR, que fixou o seguinte entendimento da Suprema Corte Brasileira através do Tema 69, em 2017, após longos anos de debates: “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS”.²

¹ LUNARDELLI, J.M; MARTINS, M.G. Análise econômica do Direito no aferimento dos impactos jurídicos e econômicos do julgamento tardio do RE 574.706 pelo Supremo Tribunal Federal. In: PINHEIRO, A.C.; PORTO, A.J.M.; SAMPAIO, P.R.P. (coords.). Aplicações em Direito e Economia. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2022. p. 60.

² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tema 69 da Repercussão Geral: "O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS". Disponível em:

Por fim, este estudo segregará as análises em três capítulos, sendo o primeiro referente à conceituação dos tributos envolvidos e o marcos legais de cada um destes, buscando primeiramente conceituar os tributos que estão sendo debatidos na temática, que são eles o ICMS, o PIS e a COFINS, para trazer à tona os conceitos que serão debatidos posteriormente no corpo dos votos dos ministros.

Em sequência, o segundo capítulo cuidará de analisar o histórico do tema no judiciário brasileiro, considerando o posicionamento histórico dos tribunais brasileiros e as alterações de entendimento ocorridas no lapso temporal disposto. Para tanto, há de se pontuar que a temática, de tão longínquos debates que lhe cercam, passou por diferentes períodos constitucionais deste ordenamento, conforme exposto no corpo deste estudo posteriormente.

Por último, o terceiro capítulo traz consigo uma análise crítica dos votos do Recurso Extraordinário 574.406/PR, iniciando por uma breve análise da ementa do julgado em questão, perpassando pelos argumentos que basearam o voto de cada ministro para firmar a tese em questão.

Dentre os votos, há de se destacar os principais trechos que abordarão os conceitos que serão o cerne do debate, como a caracterização de faturamento. Adicionalmente, observar quais foram os conceitos trazidos pelos Eminentes Ministros em suas ponderações, visando estabelecer, quando couber, uma relação entre os conceitos por cada ministro e analisar como estes impactaram na formação do racional por trás da referida decisão a respeito do importante tema em debate.

Sendo assim, ao final deste estudo, objetiva-se, após ter ultrapassado todas as questões conceituais básicas e o histórico envolvendo a temática no ordenamento brasileiro, analisar os principais conceitos que compuseram o arcabouço hermenêutico para fixação do tema em questão e compreender quais os principais argumentos que norteiam uma decisão de cunho tão especial para o ordenamento jurídico brasileiro.

METODOLOGIA

Pontuada a relevância do tema, há de se observar, portanto, a metodologia utilizada para a realização deste trabalho. Para tal, buscou-se utilizar de uma revisão de literatura descritiva e exploratória, utilizando-se da revisão bibliográfica para elaborar.

Entende-se que o planejamento cuidadoso do estudo é um elemento essencial para produzir uma pesquisa científica de qualidade, começando pela definição do tipo de estudo³, que neste caso é uma revisão de literatura descritiva e exploratória, embasada em pesquisa bibliográfica. Pereira et al (2018)⁴ descreve o método como o caminho para realizar uma iniciativa, e toda trajetória requer saber onde se está e onde se quer chegar. Sendo assim, de maneira geral, os estudos são classificados conforme a forma de obtenção dos dados e o método de pesquisa adotado.⁵

Köche (2015)⁶ descreve a pesquisa bibliográfica como aquela que é desenvolvida com o objetivo de explicar um problema a partir do conhecimento disponível em teorias publicadas em livros e obras similares. Nessa abordagem, cabe ao pesquisador levantar os conhecimentos disponíveis na área, identificando teorias produzidas, analisando-as e avaliando sua contribuição para auxiliar na compreensão ou explicação do problema.

Dessa forma, Köche (2015)⁷ descreve o objetivo da pesquisa bibliográfica como conhecer e analisar as principais contribuições teóricas existentes sobre um determinado tema, representando um instrumento fundamental em qualquer pesquisa. A proposta da revisão de literatura é entrar em contato com as últimas discussões relacionadas ao campo de conhecimento do objeto ou fenômeno a ser estudado. Isso é feito por meio de um processo de pesquisa e análise em artigos nacionais e internacionais, livros, monografias, dissertações e teses.⁸

³ ESTRELA, Carlos. Metodologia científica: ciência, ensino, pesquisa. 3ª edição. São Paulo: Artes Médicas, 2018, p. 232.

⁴ PEREIRA, A. S.; SHITSUKA, D. M.; PARREIRA, F. J.; & SHITSUKA, R. Metodologia da Pesquisa Científica. Santa Maria: UFSM, 2018, p. 67.

⁵ ESTRELA, *op. cit.*, 2018.

⁶ KÖCHE, José Carlos. Fundamentos de metodologia científica: teoria da ciência e iniciação à pesquisa. Vozes, 2015, p. 122.

⁷ *Ibid.*, p. 123.

⁸ PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico. 2ª Edição. Novo Hamburgo: Editora Feevale, 2013, p. 78.

A pesquisa qualitativa é um método que visa explicar a realidade em termos de conceitos, comportamentos, percepções e avaliações.⁹ Segundo Pereira et al (2018)¹⁰, os métodos qualitativos se caracterizam pela importância dada à interpretação do pesquisador em relação ao objeto de estudo, havendo a possibilidade de coletar dados por meio de entrevistas com questões abertas.

Em relação à natureza da pesquisa, ela se apresenta como fundamental, ao produzir novos conhecimentos relevantes para o avanço da ciência, sem que haja uma aplicação prática prevista, e abrange verdades e interesses universais.¹¹ No caso específico, o uso de informações contábeis como suporte à tomada de decisão. A presente proposta de pesquisa também é de natureza descritiva, ao investigar as relações entre duas ou mais variáveis de um fenômeno sem manipulá-las.¹²

A pesquisa descritiva constata e avalia a relação entre variáveis que se manifestam espontaneamente na forma de fatos, situações e condições já existentes. Em outras palavras, na pesquisa descritiva, não há manipulação prévia das variáveis, pois ela trata de fatos passados.¹³ No que diz respeito aos objetivos, trata-se de uma pesquisa exploratória, cujo propósito é gerar informações mais abrangentes sobre o fenômeno estudado, abrindo caminho para sua definição e delineamento, além de contribuir para orientar o estabelecimento dos objetivos e a formulação das hipóteses, descobrir novos enfoques e linhas de investigação relacionadas ao tema.¹⁴

O estudo se baseia em pesquisa documental, uma abordagem empregada em quase todas as áreas das ciências sociais e representa um dos elementos fundamentais no campo da História e da Economia. Assemelha-se à pesquisa bibliográfica em seu delineamento, uma vez que ambas utilizam dados já existentes, sendo a diferença encontrada na natureza das fontes, tendo por característica o fato de ser constituída por diversos tipos de documentos criados com diferentes finalidades.¹⁵

⁹ ESTRELA, 2018, p. 227.

¹⁰ PEREIRA, A. S.; SHITSUKA, D. M.; PARREIRA, F. J.; & SHITSUKA, R., 2018, p. 67.

¹¹ PRODANOV; FREITAS, 2013, p. 51.

¹² KOCHÉ, 2015, 122-123.

¹³ *Ibid.*

¹⁴ PRODANOV; FREITAS, *op. cit.*, p. 52.

¹⁵ GIL, Antônio Carlos. Métodos e técnicas de pesquisa social. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 27-28.

As origens dos registros podem ser provenientes de acervos públicos e privados. Os acervos públicos, que incluem principalmente os municipais, estaduais e nacionais, contêm documentos oficiais, jurídicos e publicações parlamentares, entre outras possibilidades.¹⁶ Neste estudo em particular, os documentos que servirão de objeto de estudo dizem respeito ao acórdão do Recurso Extraordinário 574.706.

¹⁶ PEREIRA *et al.*, 2018, p. 18.

OBJETIVO

O objetivo principal deste trabalho é promover uma análise crítica acerca da temática do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS analisando as questões conceituais presentes nos votos vencedores dos ministros do STF no Recurso Extraordinário 574.706, abordando os principais argumentos pontuados de forma individual, além de analisar os diferentes entendimentos históricos adotados pelas cortes brasileiras, examinando as implicações dessa decisão para os contribuintes. Além disso, busca-se traçar uma trajetória histórica da criação do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), destacando os principais aspectos conceituais e jurídicos desses tributos, cujo conceito servirá, portanto, para compreender o embasamento teórico trazido pelos eminentes ministros nos votos vencedores no âmbito do Recurso Extraordinário 574.706 julgado pelo Supremo Tribunal Federal (STF).

CAPÍTULO 1 – A CONCEITUAÇÃO DOS TRIBUTOS ENVOLVIDOS E O HISTÓRICO DA DIVERGÊNCIA

Conforme pontuado de maneira introdutória, é de conhecimento público a complexidade do ordenamento tributário brasileiro. Em breve síntese acerca deste, CALMON (2020)¹⁷ pontua que, os países europeus, cuja tradição jurídica oriunda é romano-germânica, a que pertencemos pela filiação lusa, trazem em suas Constituições alguns princípios tributários, sempre poucos.

De acordo com CALMON (2020)¹⁸, os Estados Federais incluem princípios de repartição de competências, incluindo tributação, em suas Cartas Políticas. Na Inglaterra, berço do Common Law, a Constituição é formada por documentos históricos que também contêm alguns princípios esparsos sobre tributação. Nos Estados Unidos, que serviram de inspiração para a República, o Presidencialismo e a Federação, embora tenham um sistema difuso de controle de constitucionalidade, não dedicam muito espaço à tributação em sua Constituição.

No entanto, o Brasil tem uma abordagem diferente, incluindo muitos princípios e regras de tributação em sua Constituição. De fato, a Constituição brasileira é a mais extensa e detalhada do mundo em relação a tributação.¹⁹ Portanto, entender o conceito de tributo é fundamental para compreender o sistema tributário brasileiro. De acordo com a legislação brasileira, tributo é uma obrigação imposta pelo Estado às pessoas físicas e jurídicas para arrecadar recursos financeiros destinados a custear as atividades governamentais, como saúde, educação, segurança pública, entre outras.²⁰

Embora a Constituição Brasileira traga uma quantidade maior de regras e princípios, o único caso de exclusão explícita é o do valor do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) da base de cálculo do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), nos casos em que a transação, realizada entre contribuintes e referente a produtos destinados à industrialização ou comercialização, constitui o fato gerador de ambos os impostos.

¹⁷ CALMON, Sacha. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 17 ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2020, p. 88.

¹⁸ *Ibid.*, p. 89.

¹⁹ *Ibid.*, p. 89.

²⁰ *Ibid.*, p. 90.

Neste contexto, considerando a temática proposta pelo presente trabalho, há de se pontuar, de forma inicial, o conceito dos tributos envolvidos conforme a legislação brasileira, suas particularidades e formas de apuração considerando a importância de se pontuar tais informações a partir de definições oriundas dos dispositivos legais positivados no ordenamento brasileiro, assim como pelas fontes doutrinárias, para, em momento posterior, abordar o assunto específico com o devido arcabouço conceitual disposto.

O PIS e a COFINS são contribuições sociais que incidem sobre o faturamento/receita das empresas que detém amparo constitucional no artigo 195 I, “b” da Constituição Federal regido principalmente em sistemática não-cumulativa, regido pelas Leis 10.637/2002²¹ e 10.833/2003²², para PIS e COFINS respectivamente ou pelo regime cumulativo regido pela Lei 9.718/98²³, a depender do regime ou tipo de receita auferida pelas empresas.

1.1 PIS – CRIAÇÃO, CONCEITO E BASE

A criação do PIS, assim como do sistema tributário nacional em vigor, tem suas raízes no regime constitucional anterior ao atual, ou seja, o de 1967 (LIMA, 2021)²⁴. A Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) surgiu previamente à Constituição Federal de 1988 entrar em vigor, sendo instituída e aplicada por meio da Lei Complementar n° 7/70, com o objetivo de promover a inserção do colaborador na rotina e no progresso das organizações

De acordo com a própria Lei Complementar n.º 7/1970, que estabeleceu essa contribuição, o propósito principal era a formação de um patrimônio em benefício do trabalhador brasileiro.²⁵ Tal contribuição era fundamentada no artigo 165, inciso V da Constituição Federal de 1967, cuja finalidade era integrar o trabalhador ao cotidiano da empresa, incluindo sua participação nos rendimentos da mesma.

²¹ BRASIL. Lei n° 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep). Diário Oficial da União, Brasília, DF, 31 dez. 2002.

²² BRASIL. Lei n° 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 30 dez. 2003.

²³ BRASIL. Lei n° 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a legislação tributária federal. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 28 nov. 1998.

²⁴ LIMA, Pedro Mário Tatini Araújo de. Os critérios para a definição de insumo creditável na apuração do PIS e da COFINS não cumulativos com base no novo posicionamento do STJ. 2021. Especialização em Direito Tributário. INSPER, 2021, p. 6-10. Disponível em: <<http://repositorio.insper.edu.br/handle/11224/5210>>. Acesso em 23 set. 2023.

²⁵ *Ibid.*, p. 7.

O Programa de Integração Social (PIS), instituído na década de 70, conforme estabelecido pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, Art. 239, § 3º deste dispositivo legal, teve como propósito a integração dos colaboradores para o desenvolvimento das organizações, por meio da distribuição de quotas de participação em espécie desse fundo.²⁶ Neste sistema, portanto, a contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) ocorreria por meio do fundo de participação, financiado pelas empresas tanto através de uma dedução no imposto de renda de cada uma, quanto por meio de recursos próprios com base no faturamento total das empresas.

Inicialmente, as distintas modalidades de contribuição para o PIS eram as seguintes: a contribuição calculada com base no faturamento das empresas, denominada PIS-Faturamento; outra modalidade era a contribuição calculada com base na folha de salários, conhecida como PIS-Folha de Salários; uma terceira modalidade era a contribuição calculada com base no Imposto de Renda devido, chamada PIS-Dedução do IR; por último, a última modalidade aplicava-se às entidades cujas atividades não envolviam o faturamento mercantil, chamadas de PIS-Repique. Portanto, as modalidades de apuração atualmente utilizadas no PIS são substancialmente diferentes.

Atualmente, essas modalidades se resumem a três, conhecidas como sistemática cumulativa, sistemática não-cumulativa e monofásica.²⁷ Após a introdução destas novas modalidades de contribuição, a metodologia restou inalterada por quase 15 anos, ou seja, como cumulativa, sendo que somente a partir de 2002 é que se iniciou a modificação da metodologia de arrecadação dessas contribuições, começando pelo PIS e posteriormente estendendo-se à COFINS.²⁸

Após a promulgação da Constituição Federal de 1988, o PIS foi mantido pelo seu art. 239, resultando em uma alteração na sua sistemática, com os recursos arrecadados passando a

²⁶ MORAIS, A. S. N. DE; SANTOS, J. A. P. DOS; ROSA, J. R. T.; RIBEIRO, L. C. F.; & SOARES, N. S. ICMS: Impactos da exclusão da base de cálculo do PIS e COFINS para o consumidor. *Revista Tecer*, v. 12, n. 22, 2019, p. 7-9. Disponível em: <<https://www.metodista.br/revistas/revistas-izabela/index.php/tec/article/view/1810>>. Acesso em: 23 set. 2023.

²⁷ *Ibid.*

²⁸ LIMA, 2021. p. 10.

financiar o pagamento do seguro-desemprego.²⁹ Assim, o PIS tem sua gênese tributária no faturamento mensal da entidade jurídica, compreendido como a agregação de todas as receitas brutas, desconsiderando-se sua denominação ou estruturação contábil.

Isso abrange todas as receitas obtidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua designação ou categorização contábil. No contexto de empresas com fins lucrativos, isso diz respeito aos lucros obtidos, enquanto nas empresas sem fins lucrativos, está relacionado à folha de pagamento. Por outro lado, a COFINS foi instituída sob a vigência do sistema constitucional atual e substituiu a antiga Contribuição para o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL) por meio da Lei Complementar n.º 70/1991. Assim como o FINSOCIAL, a COFINS também tem como objetivo financiar a seguridade social.³⁰

Por fim, pontuadas todas as alterações ocorridas pelo perpassar dos anos, atualmente o PIS possui 2 principais normas regulamentadoras, para além da Carta Magna, que são a lei n.º 9.718/1998: Esta lei ampliou a base de cálculo do PIS e da COFINS, incluindo, por exemplo, receitas financeiras. Ela também estabeleceu o regime não cumulativo, que permite o desconto de créditos sobre insumos utilizados na produção.

Além disso, temos Lei n.º 10.637/200 cuja lei estabelece as alíquotas e define as regras para a apuração do PIS, especificamente em sua modalidade não cumulativa, que contempla as empresas do lucro real e permitem o usufru de créditos do referido imposto, a troca da apuração sobre uma alíquota mais elevada.

1.2 COFINS – CRIAÇÃO, CONCEITO E BASE

O FINSOCIAL foi criado na década de 80 com o propósito de financiar investimentos em assistência à alimentação, habitação popular, saúde, educação e apoio ao pequeno agricultor. Entretanto, a partir da década de 90, o FINSOCIAL foi substituído pela Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), estabelecida pela Lei Complementar n.º 70, de 30 de dezembro de 1991. É importante ressaltar que atualmente essa contribuição é regulamentada pela Lei n.º 9.718/1998 e abrange um amplo espectro de entidades, ou seja,

²⁹ *Ibid.*

³⁰ LIMA, 2021, p. 7.

peças jurídicas de direito privado em geral, incluindo aquelas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda³¹.

Em maio de 1982, de acordo com o Decreto-lei nº 1.940 e em conformidade com a Constituição Nacional, foi instituído o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL), no qual era tributada a receita total de pessoas jurídicas. Entretanto, em 1991, o FINSOCIAL foi extinto para dar lugar à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS). Inicialmente, a COFINS possuía características semelhantes à antiga contribuição social, mas sua finalidade foi redirecionada para o financiamento da saúde, previdência e assistência social, e sua alíquota era de 2%.³²

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, também conhecida como COFINS, teve sua criação estabelecida por meio da Lei Complementar nº 70/91 e encontra sua fundamentação diretamente no Artigo 195, inciso I da Constituição Federal de 1988. Essa contribuição foi instituída com o intuito de substituir o extinto FINSOCIAL, que era aplicado durante a vigência da antiga Constituição de 1967 e tinha como principal finalidade o financiamento de investimentos em áreas como educação, habitação, saúde, entre outras.

Atualmente, a base legal para a contribuição em questão reside nas Leis 9.178/1998 e 10.837/2003 e possui como base de cálculo toda a receita bruta das empresas, descontado os créditos, quando trata-se do regime não-cumulativo, e das receitas consideradas isentas, tais como exportações e descontos incondicionais concedidos.

³¹ MORAIS *et al.*, 2019, p. 9.

³² YOSHITAKE, A. Y.; FERREIRA, E. B.; SILVA, R. de A.; & MARQUES, T. G. A economia tributária proporcionada pela exclusão do icms da base de cálculo do pis e cofins das empresas tributadas pelo lucro presumido. Redeca, Revista Eletrônica do Departamento de Ciências Contábeis & Departamento de Atuária e Métodos Quantitativos, São Paulo, Brasil, v. 8, n. 1, 2021, p. 98-109.

1.3 AS BASES DE CÁLCULO DE PIS E COFINS E SUAS ALTERAÇÕES

As bases de cálculo do PIS e da COFINS, especialmente a partir das Leis nº 9.715 e 9.718, ambas de 1998, correspondem à receita total da pessoa jurídica, englobando praticamente todas as entradas financeiras ocorridas em determinado período, independentemente de estarem relacionadas ou não com a atividade principal da empresa, com exceções específicas estabelecidas na legislação.³³

Conforme relatado por Yoshitake et al (2021)³⁴, inicialmente, o PIS/PASEP era cobrado de forma semestral, com uma alíquota de 0,75%. No entanto, uma mudança na legislação alterou a incidência do PIS/PASEP, passando a ser cobrado mensalmente com uma alíquota de 0,65%. Esse percentual ainda é aplicado atualmente para as empresas tributadas pelo Lucro Presumido. A Tabela 1 apresentará, posteriormente, dados sobre os valores das alíquotas PIS e COFINS.

De acordo com a Lei n.º 9.718/98³⁵, a base de cálculo das contribuições PIS e COFINS na sistemática cumulativa é definida com base no conceito de faturamento, que, por sua vez, é explicado com referência ao artigo 12 do Decreto-Lei n.º 1.598/77. Isso significa que a receita bruta, tal como definida no Decreto-Lei, é a referência sobre a qual essas contribuições são calculadas.

No cálculo da base de cálculo das contribuições, a lei estabelece algumas receitas que devem ser excluídas da receita bruta, ou seja, elas não devem ser consideradas no cálculo das contribuições. Essas exclusões incluem as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, desde que não representem novas receitas. Também são excluídos o resultado positivo da avaliação de investimento pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de participações societárias que foram contabilizados como receita bruta.³⁶

³³ LUNARDELLI, J.M; MARTINS, M.G, 2022, p. 62.

³⁴ YOSHITAKE *et al*, 2021, p. 98-109.

³⁵ BRASIL, 1998.

³⁶ *Ibid.*

Além disso, as receitas provenientes da venda de bens do ativo não circulante classificado como investimento, imobilizado ou intangível também são excluídas da base de cálculo das contribuições. Por fim, a receita proveniente da construção, recuperação, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, desde que a contrapartida seja um ativo intangível representativo de direito de exploração, é excluída no caso de contratos de concessão de serviços públicos³⁷.

O Decreto-Lei n.º 1.598/77³⁸, por sua vez, estabelece que a receita bruta compreende o produto da venda de bens em operações de conta própria, o preço da prestação de serviços em geral, o resultado auferido nas operações de conta alheia e as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica que não se enquadram nos três primeiros itens.

Com efeito, de acordo com os dispositivos legais, como a Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, art. 3º, inciso II, e a Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 3º, inciso II, não devem ser incluídas na base de cálculo do PIS/COFINS as receitas que são isentas, não sujeitas à incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota zero.³⁹

As bases de cálculo do PIS e da COFINS, especialmente a partir das Leis n.º 9.715 e 9.718, ambas de 1998, correspondem à receita total da pessoa jurídica, englobando praticamente todas as entradas financeiras ocorridas em determinado período, independentemente de estarem relacionadas ou não com a atividade principal da empresa, com exceções específicas estabelecidas na legislação.⁴⁰

Isso engloba receitas como as não operacionais, a venda de produtos derivados de petróleo e gás natural, produtos ou bens sujeitos à incidência monofásica da contribuição, vendas canceladas, descontos incondicionais concedidos, reversão de provisões e recuperação de créditos baixados como perda, desde que não representem uma nova entrada de receita. Também não devem ser consideradas na base de cálculo do PIS/COFINS os resultados

³⁷ BRASIL, 1998.

³⁸ *Ibid.*

³⁹ MORAIS *et al.*, 2019, p. 7-9.

⁴⁰ LUNARDELLI; MARTINS, 2022, p. 60-62.

positivos decorrentes da avaliação pelo custo de aquisição que tenham sido contabilizados como receita.⁴¹

No entanto, a Emenda Constitucional nº 47, de 5 de julho de 2005, trouxe alterações ao artigo 195 da Constituição Federal, especificamente no § 9º, que estabelece que as contribuições sociais mencionadas no inciso I desse artigo podem ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, dependendo da atividade econômica que gera a riqueza, do uso intensivo de mão-de-obra, do porte da empresa ou da estrutura do mercado de trabalho.⁴²

Alternativamente, temos o ICMS, imposto de competência estadual previsto pelo artigo 155, II, § 2º, I⁴³, da Constituição Federal cuja incidência se dá sobre a circulação de mercadorias e serviços e cujo regime é o não-cumulativo, sendo cobrado conforme a margem de cada etapa da operação. Conforme mencionado, o fato gerador do PIS e da COFINS é o auferimento de receita por parte das empresas.

O Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL), instituído em 1982, tributava a receita total das pessoas jurídicas de acordo com a Constituição Nacional da época. No entanto, em 1991, o FINSOCIAL foi substituído pela COFINS, que inicialmente tinha características semelhantes à contribuição anterior, mas sua finalidade passou a ser o financiamento da saúde, previdência e assistência social, com uma alíquota de 2%.

Importante destacar que as receitas isentas, não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota zero, como as não operacionais, a venda de produtos derivados de petróleo e gás natural, entre outras, não integram a base de cálculo do PIS/COFINS. Além disso, a Emenda Constitucional nº 47 de 2005 permitiu que as contribuições sociais possuam alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas com base na atividade econômica, no uso intensivo de mão de obra, no porte da empresa ou nas condições do mercado de trabalho.

⁴¹ MORAIS *et al.*, *op. cit.*, p. 7-9.

⁴² MORAIS *et al.*, *op. cit.*, p. 7-9.

⁴³ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Com o objetivo mencionado, até a promulgação da Constituição Federal de 1988, o PIS operou como uma espécie de conta de poupança, ou seja, os recursos eram depositados em uma conta em nome do trabalhador e, de acordo com as circunstâncias previstas em lei, era possível sacar o saldo acumulado.⁴⁴ Algum tempo depois, no final da década de 80, a Constituição Federal alterou o propósito dessa contribuição, que passou a financiar o programa de seguro-desemprego e o abono do salário mínimo.⁴⁵

Sendo assim, em breve síntese, a legislação brasileira relacionada ao Programa de Integração Social (PIS) e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) sofreu significativas alterações com o passar dos anos. Inicialmente, o PIS era cobrado semestralmente com uma alíquota de 0,75%, mas posteriormente, houve uma alteração legal que estabeleceu a cobrança mensal com uma alíquota de 0,65%. Essa alíquota ainda é aplicada para empresas tributadas pelo Lucro Presumido.

Em resumo, atualmente a base para o PIS e a COFINS encontram fulcro principalmente, pela Lei nº 9.718/1998, que dispõe sobre as contribuições para o PIS/Pasep e a COFINS. A norma em questão, como já bem pontuado, estabelece que a base de cálculo do PIS é a receita bruta da pessoa jurídica, compreendendo a totalidade de suas receitas. Há de se pontuar, entretanto, eventuais exclusões de base de cálculo trazidas pelas alterações legislativas posteriores, tais como o artigo 3, § 2º da lei 9.178/1998⁴⁶, que pontua, a título de exemplo, os descontos incondicionais. Adicionalmente, sob a égide das Leis 10.833/2002 e 10.637/2003, regem especialmente o que se refere ao regime não cumulativo das referidas contribuições

Sendo assim, partindo dos conceitos pontuados neste capítulo e consciente dos métodos de cálculo das referidas contribuições, há de se partir para abordagem histórica de como as cortes, em diferentes instâncias, vieram tratando o tema com o passar dos anos.

⁴⁴ LIMA, 2021, p. 6.

⁴⁵ UDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. Contabilidade Comercial. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 106.

⁴⁶ Art. 3º - O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977. § 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta: I - as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

2 A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DOS JULGADOS A RESPEITO DA INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS

Ultrapassada as questões conceituais básicas das quais este trabalho propôs-se a analisar e conforme já pontuado anteriormente neste estudo, o tema em questão foi alvo de diferentes julgados durante o período histórico. Dado este fato, o capítulo em questão se debruça à análise do histórico dos julgados acerca da temática em questão, trazendo, de forma breve, os principais aspectos de cada julgado e os efeitos práticos de cada decisão.

Importante pontuar que, conforme será abordado, o conceito amplamente debatido nos julgados é do “faturamento” propriamente dito. Para tal, embora existam pequenas distinções quanto ao nome, que este estudo não pretende ter como objeto se aprofundar meramente na nomenclatura utilizada mas sim no conceito, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal entende que tal conceito equipara-se ao de “receita bruta” e “faturamento” para os julgados em questão, conforme pontua-se abaixo:

TRIBUTÁRIO. TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÕES. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. CONCEITO DE FATURAMENTO. TEMA ESTRITAMENTE CONSTITUCIONAL. PRECEDENTES. INCLUSÃO NO CONCEITO DE INSUMO. INVIABILIDADE. PRECEDENTES. [...] 2. Ademais, o STF já se manifestou sobre o específico tema tratado, deixando consignado que, "para fins de definição da base de cálculo para a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS, a receita bruta e o faturamento são termos sinônimos e consistem na totalidade das receitas auferidas com a venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços, ou seja, é a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais" (AgRg no RE 816.363/RS, Relator Min. RICARDO LEWANDOWSKI, SEGUNDA TURMA, julgado em 5.8.2014, DJe-157 15.8.2014), de modo que o valor da taxa de administração cobrado pelas operadoras de cartão de crédito/débito constitui despesa operacional e integra a base de cálculo de tais contribuições. [...] (AgRg nos EDcl no REsp 1.427.892/SE, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/04/2015, DJe 22/04/2015)

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇO DE LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA. COFINS E PIS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DOS VALORES DESTINADOS AO PAGAMENTO DE SALÁRIOS, ENCARGOS SOCIAIS E TRABALHISTAS DOS TRABALHADORES TEMPORÁRIOS. RECEITA BRUTA E FATURAMENTO: TOTALIDADE DOS VALORES AUFERIDOS COM A VENDA DE MERCADORIAS, DE SERVIÇOS OU DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. AGRAVO A QUE SE NEGA PROVIMENTO, COM APLICAÇÃO DE MULTA. I -Para a definição da base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS, a receita bruta e o faturamento são termos sinônimos e consistem na totalidade das receitas auferidas com a venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. Precedentes. II - Agravo regimental a que se nega provimento, com aplicação de multa (art. 1.021, § 4º, do CPC). (ARE 1.192.532 AgR, Rel. Ministro RICARDO LEWANDOWSKI,

SEGUNDA TURMA, julgado em 23/08/2019, Processo Eletrônico DJe-191 DIVULG 02-09-2019 PUBLIC 03-09-2019)⁴⁷

Sendo assim, há de se notar que em diferentes textos há de se encontrar variações quanto à terminologia usada, mas que, por fim e conforme demonstrado na jurisprudência acima, remetem ao mesmo conceito.

O extinto Tribunal Federal de Recursos (TFR), anterior à promulgação da Constituição Federal de 1988, fixou entendimento na Súmula 258⁴⁸ que a parcela de ICM incluiria-se na base de PIS. Com a promulgação da Carta Magna e as posteriores alterações legais na legislação base de PIS e COFINS, abordadas no capítulo anterior, o Superior Tribunal de Justiça continuou mantendo posição semelhante, firmando entendimento contrário ao contribuinte e formulando as súmulas 68⁴⁹ e 94⁵⁰.

Embora a temática já se encontrasse presente nas instâncias inferiores e no Superior Tribunal de Justiça, em 1999 o Supremo Tribunal Federal (STF) iniciou o julgamento do RE n. 240.785⁵¹, decidindo, em 2014, que o ICMS não deveria fazer parte da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS. No entanto, houve discordância por parte da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Somente em 2014, após um longo processo, o STF finalizou o julgamento do RE n. 240.785, reafirmando a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Essa decisão indicou que o ICMS não deveria ser considerado na apuração do valor a ser pago dessas contribuições (SILVEIRA, 2019).

Considerando o histórico da decisão, o Ministro Gilmar Mende pontua, no decurso de seu voto no recente Recurso Extraordinário 574.706/PR⁵², a evolução histórica das decisões a respeito da temática, e que, segundo o Ministro, é importante destacar que o RE 240.785 marcou o primeiro precedente deste Tribunal, que, não estando sob a ótica da repercussão geral,

⁴⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Extraordinário nº 1.192.532. Relator: Min. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma. Julgamento: 23 ago. 2019. Diário de Justiça Eletrônico, nº 191, publicado em 03 set. 2019.

⁴⁸ Súmula nº 258/TFR: Inclui-se na base de cálculo do PIS a parcela relativa ao ICM.

⁴⁹ Súmula nº 68/STJ: A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS.

⁵⁰ Súmula nº 94/STJ: A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base cálculo do FINSOCIAL.

⁵¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 240.785. Relator: Marco Aurélio, 2014.

⁵² BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Agravo, op. cit., 2019.

modificou a visão há muito estabelecida de que os tributos indiretos compõem a base de cálculo de outros impostos que incidem sobre o faturamento ou receita bruta das entidades jurídicas.

Entretanto, importante pontuar que, embora tenha sido a primeira vez que o STF tenha firmado o entendimento pela primeira vez no Recurso Extraordinário 240.785, durante o lapso temporal do julgado, que perdurou por 15 anos, o Superior Tribunal de Justiça e demais cortes de instâncias inferiores vinham proferindo decisões em sentido divergente, considerando que o montante de ICMS deveria compor a base das contribuições em questão.

2.1 O POSICIONAMENTO DO STJ PRÉ REPERCUSSÃO GERAL

Em análise do entendimento histórico do STJ acerca da temática, é possível observar que historicamente a corte referendou de forma repetida o entendimento de que o ICMS compunha a base de cálculo para PIS e COFINS tendo, inclusive, formulado súmulas que fixavam o entendimento, já na década de 1990, conforme texto da súmula 68 da referida corte: “A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do Finsocial.”⁵³

Nesse sentido, a interpretação inicial do Superior Tribunal de Justiça foi de que (Súmulas nº 68⁵⁴ e 94⁵⁵), o valor correspondente ao ICMS, cujo encargo financeiro é repassado ao preço pago pelo comprador, integraria a receita total, mesmo que posteriormente fosse repassado pelo vendedor às autoridades fiscais.⁵⁶ E, dada instabilidade do tema, os contribuintes recorreram ao Poder Judiciário para pleitear a exclusão do ICMS da base de cálculo das duas contribuições sociais, enquanto a Fazenda Pública defende a sua inclusão (SILVEIRA, 2019).

O ministro Luis Roberto Barroso tratou de pontuar em seu voto no Recurso Extraordinário 574.706, já em 2017, a instabilidade que cercou o tema durante todo o passado recente. Barroso destaca a interpretação histórica do Judiciário brasileiro, indicando que, desde a época do Tribunal Federal de Recursos, prevalecia o entendimento de que o ICMS fazia parte da base de cálculo do PIS/COFINS.

⁵³ Súmula nº 68/STJ: A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS.

⁵⁴ *Ibid.*

⁵⁵ Súmula nº 94/STJ: A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base cálculo do FINSOCIAL

⁵⁶ LUNARDELLI; MARTINS, 2022, p. 60.

Esta posição foi reforçada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) ao longo de diferentes marcos constitucionais, culminando com a edição da Súmula 68. Sob a Constituição de 1988, o STJ manteve essa interpretação, e o Supremo Tribunal Federal, por sua vez, considerava o tema como infraconstitucional, negando provimento aos recursos que questionavam a matéria. Entretanto, na primeira decisão do Supremo, em 2014, sob relatoria do Ministro Marco Aurélio, sinalizou uma mudança nessa compreensão, sinalizando que o ICMS não deveria compor a base do PIS e da COFINS. Pontua inclusive que, mesmo após essa decisão, por não deter caráter de repercussão geral, o STJ emitiu julgados permitindo a inclusão do ICMS na referida base de cálculo, conforme trecho abaixo:

Esse entendimento vigorou por largo período, e o Supremo Tribunal Federal não admitia os recursos extraordinários interpostos contra a decisão do STJ, por entender que a matéria era infraconstitucional. De modo que se pacificou na jurisprudência esse entendimento da inclusão do ICMS na base do PIS/COFINS. Quando vem uma primeira decisão, da relatoria do Ministro Marco Aurélio, em 2014, o Supremo expressamente excluiu essa decisão dos efeitos da repercussão geral e, mesmo depois dela, o STJ proferiu novas decisões, permitindo a inclusão do ICMS na base de cálculo (RE 574706, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-223 DIVULG 29-09-2017 PUBLIC 02-10-2017).⁵⁷

Em 2016 o Superior Tribunal de Justiça julgou o REsp 1.144.469/PR⁵⁸, de relatório do Min. Mauro Campbell Marques e firmou a seguinte tese:

O valor do ICMS, destacado na nota, devido e recolhido pela empresa compõe o seu faturamento, submetendo-se à tributação pelas contribuições ao PIS/Pasep e COFINS, sendo integrante também do conceito maior de receita bruta, base de cálculo das referidas exações (REsp 1.144.469/PR, Rel. p/ acórdão Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, Primeira Seção, DJe 2/12/2016)

Com facilidade se observava a existência de julgados que reafirmavam, até então, a incidência do valor de ICMS sobre a base de cálculo de PIS e COFINS e que posteriormente ocorreram juízos de retratação para reformar a decisão para seguir a repercussão geral instaurada pelo julgado do Supremo Tribunal Federal, conforme trecho abaixo retirado do REsp 1.100.739-DF⁵⁹, Rel. Min. Sérgio Kukina:

⁵⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 574.706. Relatora: Carmen Lúcia. 2017.

⁵⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.144.469/PR. Relator para acórdão: Min. Mauro Campbell Marques, Primeira Seção. Diário de Justiça Eletrônico, publicado em 02 dez. 2016.

⁵⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.100.739-DF. Relator: Min. Sérgio Kukina, Tribunal Pleno. Julgamento: 27 fev. 2018. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/jurisprudencia/externo/informativo/?aplicacao=informativo&acao=pesquisar&livre=@cnot=0165>. Acesso em: 23/09/2023.

A Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, em juízo de retratação (art. 1.040, II, do CPC/2015), reformou decisão antes proferida, tendo em vista que o Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 574.706-PR, Rel. Min. Cármen Lúcia, DJe 2/10/2017, fixou a tese de que "o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS", entendimento esse firmado em sentido contrário à jurisprudência desta Corte Superior consolidada nas Súmulas n. 68, 94 e REsp repetitivo 1.144.469-PR, Primeira Seção, DJe 2/12/2016 (Tema 313). (Resp 1.100.739-DF. Relator: Min Sérgio Kukina. Tribunal Pleno, julgado em 27/02/2018).

2.2 O POSICIONAMENTO DO STF - R.E 240.785

Embora já houvesse decisões do Superior Tribunal de Justiça que, conforme demonstrado acima, reiterassem o entendimento de que o ICMS não deveria compôr a base de cálculo de PIS e COFINS, o STF pela primeira vez se propõe a julgar a lide em 1999, no Recurso Extraordinário 240.785/MG⁶⁰.

O Recurso Extraordinário 240.785/MG⁶¹ foi de relatoria do ministro Marco Aurélio e até então, a matéria era tratada como de competência do Superior Tribunal de Justiça por remeter às leis infraconstitucionais que regiam as contribuições de PIS e COFINS e definiam sua base.

O Eminentíssimo Ministro Relator Marco Aurélio pontua o juízo de admissibilidade do recurso com fulcro no artigo 110 do Código Tributário Nacional que pontua:

A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios para definir ou limitar competências tributárias.⁶²

Portanto, entende-se que a matéria estaria sob a égide do Supremo Tribunal Federal por ir de encontro ao conceito expresso na carta magna. Portanto, não haveria no que se falar em ausência de competência para a Suprema Corte tratar o tema.

⁶⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 240.785. Relator: Marco Aurélio, 2014.

⁶¹ *Ibid.*

⁶² *Ibid.*

Atravessando um primeiro resumo acerca das questões de mérito preliminares e passando para a análise do julgado em si, há de se observar o voto do relator, o Eminentíssimo Ministro Marco Aurélio.

Segundo Marco Aurélio, o Estado seria o verdadeiro ente que fatura o ICMS, e não o vendedor da mercadoria. Argumenta, portanto, que seria impróprio permitir que uma lei ordinária pudesse redefinir conceitos estabelecidos por normas constitucionais, o que poderia alterar o caráter supremo da Constituição.

O ministro destaca que, de acordo com o preceito constitucional, a base de cálculo deve ser única, relacionada ao que é faturado ou ao valor do produto ou serviço, sem incluir valores distintos. Desconsiderar essas diretrizes acarretaria insegurança jurídica, possibilidade de dupla tributação sobre um mesmo título e cobranças sem o devido ingresso de valores, configurando, em essência, um gasto adicional para o contribuinte.

Dentre os votos divergentes, há de se pontuar o argumento suscitado pelo Ministro Gilmar Mendes para embasar seu voto contrário à tese da não contabilização do ICMS para a base de cálculo do PIS e da COFINS.

O Eminentíssimo Ministro Gilmar Mendes defende, levando em consideração as perspectivas jurídica, econômica e política, que a argumentação da recorrente para excluir os valores do ICMS da base de cálculo da COFINS não é válida. O ministro argumenta que, apesar das contestações, o valor do ICMS integra o patrimônio do vendedor, uma vez que está incluído no preço do produto e é parte de seu faturamento, da mesma forma que outros custos e encargos inerentes às transações comerciais.

Observado o julgado anterior do STF é possível observar que, desde 1999 o conceito principal debatido seria o de faturamento, propriamente dito. Aqui, a divergência consiste, dentre demais argumentos paralelos, na diferente interpretação do conceito de faturamento para as empresas, onde o relator entende, conforme demonstrado, que o valor de ICMS não representa faturamento para a companhia por se tratar de parcela obrigatória a ser destinada ao Estado e, portanto, não deveria compor a base das referidas contribuições.

Para os votos divergentes, conforme exemplificado através do voto de Gilmar Mendes, o conceito de faturamento abrangiria a parcela referente ao ICMS visto que o pagamento do referido encargo é inerente às operações comerciais e os preços já estariam sendo parametrizados considerando este elemento. Dessa forma, não haveria o que se alterar no conceito de faturamento para afastar a parcela devida de ICMS.

É importante ressaltar que o RE n. 240.785 foi interposto antes da Emenda Constitucional n. 45/2004⁶³, que estabeleceu o requisito da demonstração de repercussão geral para recursos extraordinários. Por isso, o STF escolheu o Recurso Extraordinário n. 574.706/PR para reconhecer a repercussão geral do tema, desenvolvendo, portanto, uma decisão abrangente que se aplicaria a todo o país.

O RE n 240.785, portanto, não estava sob a égide da Repercussão Geral e não estabeleceu tese vinculativa. Entretanto, a notória decisão fez com que os contribuintes utilizassem a referida para embasar suas ações visando o reconhecimento da tese.

Ou seja, em resumo, o STF, na análise do Recurso Extraordinário nº 240.785/MG, com efeitos inter partes, o tribunal decidiu que o ICMS deveria ser excluído da base de cálculo da contribuição à COFINS. O Ministro Marco Aurélio, relator do caso, na oportunidade, sustentou que o ICMS não se encaixa no conceito de faturamento.

O Recurso Extraordinário 574.706 representará, portanto, uma decisão divergente sobre a matéria debatida por muitos anos no âmbito do direito nacional, tendo, em um passado não muito distante, uma interpretação oposta já consolidada pelo Superior Tribunal de Justiça, com aceitação por diversos Tribunais Brasil afora.

⁶³ BRASIL. Emenda Constitucional nº 45, de 8 de dezembro de 2004. Altera dispositivos dos arts. 5º, 36, 52, 92, 93, 95, 103-B, 104, 105, 107, 109, 111, 112, 114, 115, 125, 126, 127, 128, 129, 130-A e 131 da Constituição Federal, e acrescenta os arts. 92-A e 130-B. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 31 dez. 2004.

2.3 R. E 574.206 – A REPERCUSSÃO GERAL NO STF

Por fim, considerando que o julgado do Recurso Extraordinário 240.785/MG não possuiu efeitos vinculantes para além de inter partes, o STF escolheu o Recurso Extraordinário 574.206/PR para ser o recurso a ser admitido como de Repercussão Geral.

Sendo assim, a decisão emblemática do RE 574.706/PR pelo STF posicionou uma visão divergente da antiga interpretação tanto do já descontinuado TFR quanto do STJ. A tese consolidada em repercussão geral foi: "O ICMS não está incluído na base de cálculo para a cobrança do PIS e da COFINS" (Tema 69 da Repercussão Geral)⁶⁴, cuja ementa segue descrita abaixo:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO. 1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS. 2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação. 3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS. 3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações. 4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. (RE 574.706/PR, Relatora Ministra CÁRMEN LÚCIA, TRIBUNAL PLENO, DJe de 2/10/2017).

Como resultado, portanto, por maioria de votos, o Supremo Tribunal Federal decidiu a favor dos contribuintes no caso do Recurso Extraordinário n. 574.706/PR, objeto principal deste estudo cujo teor será destrinchado com mais afinco no decorrer do capítulo seguinte.

Entretanto, embora a decisão traga um tema definido, após a publicação do julgado alguns debates foram suscitados pelas partes interessadas, como a Receita Federal e a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Desta forma, em sequência será abordado neste estudo os principais pontos questionados pelas partes interessadas.

⁶⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tema 69 da Repercussão Geral: "O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS."

2.4 O POSICIONAMENTO DA RECEITA FEDERAL E DA PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Considerando a importância do julgamento do Recurso Extraordinário 574.706/PR para o cenário jurídico brasileiro, há de se observar também que tal julgado, ao afirmar que a base de cálculo de dois relevantes impostos no cenário econômico brasileiro, o PIS e a COFINS, sofreriam redução, e considerando os prazos prescricionais, há de se pontuar a proeminência dos montantes envolvidos e o impacto na arrecadação pública.

A decisão recente do Supremo Tribunal Federal modifica o quadro previamente configurado, ocasionando um crescimento das ações nos tribunais regionais. Nesses, os consumidores pleiteiam o reconhecimento da não obrigatoriedade do PIS/COFINS sobre o ICMS, assim como a devolução dos montantes pagos no período determinado pela prescrição.

Dito isto, pôs-se inevitável que instituições como Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e a Receita Federal opusessem embargos de declaração para pleitear a modulação dos efeitos da decisão, considerando a importância econômica que qualquer alteração no que diz respeito a eficácia da decisão pudesse trazer.

Importante, portanto, salientar que após o julgamento do RE nº 574.706/PR, a Procuradoria Geral da República se manifestou a favor da modulação dos efeitos da decisão pelo STF, a fim de evitar efeitos retroativos indefinidos.

Nota-se que a primordial inquietação do Estado, ao interpor Embargos declaratórios, centrou-se em estabelecer o momento a partir do qual o mencionado recurso surtiria efeitos. Tal apreensão encontra-se embasada nas consequências econômicas para o Estado, que estaria compelido a restituir montantes previamente recolhidos. Tal ação poderia induzir a uma relevante repercussão financeira, exacerbando o desequilíbrio econômico nacional.

Em 19 de outubro de 2017, em resposta à sentença proferida no Recurso Extraordinário 574.706, a Fazenda Nacional interpôs Embargos de Declaração. Dentre os pontos arguidos, requereu a modulação dos impactos do veredito, buscando que estes se manifestem de forma ex nunc, isto é, sem caráter retroativo.

A lógica que se aplica a uma norma introduzida no sistema jurídico em desacordo com a Constituição é a impossibilidade de que ela produza efeitos jurídicos. Portanto, entende-se que a declaração de inconstitucionalidade poderia produzir efeitos *ex tunc*, ou seja, retroativos, com o objetivo de neutralizar eventuais efeitos gerados pela norma posteriormente invalidada.

Dito isto, considerando um eventual impedimento de efeitos *ex nunc*, a eficácia da decisão em questão não afetaria os períodos anteriores à sua vigência, o que causaria um impacto relevante no que tange ao montante envolvido em todo o tema.

No entanto, conforme previsto pela Lei nº 9.868/99, O Supremo Tribunal Federal detém a prerrogativa de efetuar a modulação dos efeitos das suas decisões, um conceito que foi incorporado ao nosso ordenamento jurídico por meio da legislação que disciplina as ações de controle de constitucionalidade.

Isso permite que os efeitos da declaração de inconstitucionalidade sejam limitados, de modo que ela só tenha eficácia após o trânsito em julgado ou em um momento futuro especificado. Conforme dispõe o artigo 27 da Lei nº 9.868/99⁶⁵, a modulação dos efeitos de uma decisão seria permitida com base em razões de segurança jurídica ou de interesse social excepcional.

Com a entrada em vigor da Lei nº 13.105/15, o CPC/15 passou a regulamentar diretamente a modulação de efeitos (conforme art. 927, § 3º). Este código define critérios para a modulação, levando em conta tanto a segurança jurídica quanto o interesse público. Além disso, aborda a mudança da interpretação majoritária adotada pelo Supremo Tribunal Federal e demais tribunais superiores, bem como decisões oriundas de análises de processos recorrentes.

É relevante ressaltar que a Procuradoria da Fazenda Nacional expressou sua posição nos casos mencionados, sustentando a necessidade de submeter os recursos ao procedimento dos recursos repetitivos. Em contrapartida, os contribuintes defenderam pontos de vista divergentes, argumentando que a questão em análise não deveria ser apreciada sob o referido procedimento,

⁶⁵ BRASIL. Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 11 nov. 1999. Art. 27.

uma vez que a elucidação desse aspecto está condicionada ao julgamento dos embargos de declaração interpostos pela União no âmbito do RE 574.706 e engloba uma temática já decidida pelo Supremo Tribunal Federal, constituindo-se, assim, uma questão de natureza constitucional.

Em dois casos escolhidos pela Comissão Gestora de Precedentes do STJ, o Ministério Público Federal (MPF) apresentou opiniões contrastantes. No contexto do REsp 1.822.251/PR, o MPF entendeu que os critérios para apreciação como repetitivo foram atendidos. Por outro lado, no REsp 1.822.256/RS, o órgão manifestou-se contrariamente à aceitação do recurso extraordinário.

Conforme pontou Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, designado para a relatoria dos quatro recursos eleitos para deliberação sob o procedimento de recursos repetitivos, é premente que o Supremo Tribunal Federal delibere acerca dos embargos de declaração propostos pela União, atrelados ao RE 574.706, onde se discutem particularidades como a definição do tributo a ser omitido das bases de cálculo do PIS/COFINS

Assim, qualquer determinação advinda do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema estaria condicionada à decisão subsequente emanada pelo STF.

Nesse cenário, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça entende a matéria como de natureza constitucional. Assim, a determinação sobre qual fração do ICMS deve ser retirada da base de cálculo para contribuição ao PIS e à COFINS - seja a elencada na nota fiscal ou a devida ao Estado - recai sob a alçada do Supremo Tribunal Federal.

Após o julgado e considerando o impacto sócio-econômico da referida decisão da Suprema Corte, a Receita Federal emitiu Solução de Consulta Interna para se posicionar a respeito dos procedimentos a serem seguidos pelos contribuintes para o prosseguimento da efetivação dos efeitos do julgado. Conforme trecho abaixo, a Solução de Consulta Interna n 13 firma o seguinte entendimento por parte do órgão:

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

a) o montante a ser excluído da base de cálculo mensal da contribuição é o valor mensal do ICMS a recolher, conforme o entendimento majoritário firmado no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, pelo Supremo Tribunal Federal; b) considerando que na determinação da Contribuição para o PIS/Pasep do período a pessoa jurídica apura e escritura de forma segregada cada base de cálculo mensal, conforme o Código de Situação tributária (CST) previsto na legislação da contribuição, faz-se necessário que seja segregado o montante mensal do ICMS a recolher, para fins de se identificar a parcela do ICMS a se excluir em cada uma das bases de cálculo mensal da contribuição; c) a referida segregação do ICMS mensal a recolher, para fins de exclusão do valor proporcional do ICMS, em cada uma das bases de cálculo da contribuição, será determinada com base na relação percentual existente entre a receita bruta referente a cada um dos tratamentos tributários (CST) da contribuição e a receita bruta total, auferidas em cada mês; d) para fins de proceder ao levantamento dos valores de ICMS a recolher, apurados e escriturados pela pessoa jurídica, devem-se preferencialmente considerar os valores escriturados por esta, na escrituração fiscal digital do ICMS e do IPI (EFD-ICMS/IPI), transmitida mensalmente por cada um dos seus estabelecimentos, sujeitos à apuração do referido imposto; e e) no caso de a pessoa jurídica estar dispensada da escrituração do ICMS, na EFD-ICMS/IPI, em algum(uns) do(s) período(s) abrangidos pela decisão judicial com trânsito em julgado, poderá ela alternativamente comprovar os valores do ICMS a recolher, mês a mês, com base nas guias de recolhimento do referido imposto, atestando o seu recolhimento, ou em outros meios de demonstração dos valores de ICMS a recolher, definidos pelas Unidades da Federação com jurisdição em cada um dos seus estabelecimentos.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º; Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º; Lei nº 10.637, de 2002, arts. 1º, 2º e 8º; Decreto nº 6.022, de 2007; Instrução Normativa Secretaria da Receita Federal do Brasil nº 1.009, de 2009; Instrução Normativa Secretaria da Receita Federal do Brasil nº 1.252, de 2012; Convênio ICMS nº 143, de 2006; Ato COTEPE/ICMS nº 9, de 2008; Protocolo ICMS nº 77, de 2008.⁶⁶

Em 2018, a Receita Federal emitiu a Solução de Consulta Interna Cosit nº 13 para estabelecer um procedimento para cumprir as decisões judiciais que determinaram essa exclusão. A questão em debate era se o ICMS a ser excluído da base de cálculo deveria ser o valor destacado na nota fiscal de saída ou apenas o ICMS efetivamente recolhido pelo contribuinte

Além disso, a Receita Federal esclareceu que, nos casos em que a receita bruta do contribuinte está sujeita a diferentes tratamentos tributários de PIS e COFINS, envolvendo alíquota zero, isenção e suspensão, o ICMS a ser excluído deve ser proporcionalizado para cada um desses tratamentos.

Considerando que o julgamento do caso foi alvo de ampla discussão e alvo de Embargos de Declaração apresentados pela Fazenda Nacional, há de se observar as questões que tais

⁶⁶ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta Interna nº 13, de 18 de outubro de 2018. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=95936>>. Acesso em 12 out. 2023.

embargos levantaram, incluindo qual ICMS deve ser excluído da base de cálculo e a segregação do ICMS de acordo com as diferentes sistemáticas de tributação do PIS e da COFINS

Por intermédio da Solução de Consulta Interna nº 13 COSIT de 18 de Outubro de 2018, a Coordenação-Geral de Contencioso Administrativo e Judicial (COCAJ) da Receita Federal, à luz da decisão do Supremo Tribunal Federal em relação ao Recurso Extraordinário 574.706 estabelece os procedimentos a serem seguidos para cumprir as decisões judiciais transitadas em julgado que versam sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, tanto no regime cumulativo quanto no não cumulativo de apuração. Abaixo estão os principais pontos dessa normativa:

Para o PIS/Pasep, conforme estabelecido no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR pelo Supremo Tribunal Federal, a quantia a ser excluída da base de cálculo mensal da contribuição corresponde ao montante mensal do ICMS a ser recolhido. Nesse sentido, a pessoa jurídica deve proceder à segregação mensal do montante do ICMS a ser recolhido, com o intuito de identificar a fração do ICMS a ser excluída em cada uma das bases de cálculo mensais da contribuição.

Essa segregação do ICMS mensal a ser recolhido é determinada mediante a análise da relação percentual entre a receita bruta associada a cada um dos tratamentos tributários (CST) da contribuição e a receita bruta global auferida em cada mês. Para determinar os valores do ICMS a serem recolhidos, a pessoa jurídica deve, preferencialmente, considerar os montantes registrados na escrituração fiscal digital do ICMS e do IPI (EFD-ICMS/IPI), que é transmitida de maneira mensal pelos seus estabelecimentos sujeitos à apuração do imposto.

Contudo, caso a pessoa jurídica esteja dispensada da obrigação de registrar o ICMS na EFD-ICMS/IPI em algum dos períodos abrangidos por uma decisão judicial transitada em julgado, ela pode comprovar os valores do ICMS a serem recolhidos mês a mês por meio de guias de pagamento do imposto ou por outros métodos de demonstração previamente estipulados pelas Unidades da Federação com jurisdição sobre os seus estabelecimentos.

No que se refere à COFINS, o procedimento assemelha-se ao adotado para o PIS/PASEP, de acordo com o entendimento preponderante do Supremo Tribunal Federal (STF). O valor a

ser excluído da base de cálculo mensal da contribuição corresponde ao montante mensal do ICMS a recolher. A segregação desse montante mensal do ICMS a recolher é de extrema importância, pois permite identificar a fração do ICMS a ser excluída em cada base de cálculo mensal da COFINS.

Essa segregação é determinada com base na proporção entre a receita bruta vinculada a cada Código de Situação Tributária (CST) da contribuição e a receita bruta total auferida em cada mês. Tal como ocorre no PIS/PASEP, prioriza-se a utilização dos valores registrados na Escrituração Fiscal Digital do ICMS e do IPI (EFD-ICMS/IPI) para a apuração dos montantes de ICMS a recolher.

No entanto, se a entidade estiver dispensada da obrigação de escriturar o ICMS na EFD-ICMS/IPI em algum dos períodos abrangidos pela decisão judicial com trânsito em julgado, ela tem a faculdade de comprovar os valores do ICMS a recolher mês a mês com base em guias de pagamento do imposto ou por meio de outros métodos de demonstração previamente estabelecidos pelas Unidades da Federação responsáveis por seus estabelecimentos.

Por intermédio da Solução de Consulta Interna nº 13 COSIT de 18 de Outubro de 2018⁶⁷, a COCAJ esclarece que existem decisões judiciais que divergem sobre a questão, relatando que algumas decisões determinam que o valor a ser excluído da base de cálculo é o montante efetivamente arrecadado a título de ICMS, enquanto outras consideram o valor destacado em notas fiscais de saída como base para a exclusão.

Além disso, a normativa levanta a questão de como proceder quando uma pessoa jurídica está sujeita a diferentes tratamentos tributários das contribuições (PIS/Pasep e Cofins) e como realizar a segregação das receitas auferidas de acordo com esses tratamentos. A COCAJ encaminha ao Supremo Tribunal Federal as seguintes indagações:

A respeito da exclusão da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, qual deveria ser o montante a ser considerado, podendo ser este o valor correspondente ao

⁶⁷ Solução de Consulta Interna nº 13 da Coordenação-Geral de Tributação (COSIT). Brasília, 18 de outubro de 2018. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=95936>>. Acesso em: 10 nov. 2023.

ICMS a ser recolhido, o valor efetivamente pago pelo sujeito passivo ou o montante total do ICMS destacado em notas fiscais de venda de bens e serviços?

Na hipótese em que a opção recaia sobre a exclusão do valor do ICMS a ser recolhido ou do ICMS efetivamente pago pelo sujeito passivo, como deveria ser realizada a segregação desse valor entre os diferentes tratamentos tributários das contribuições? Qual critério deve ser adotado para efetuar essa segregação?

Quais são os procedimentos adequados para identificar e apurar os valores do ICMS a serem excluídos da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS? Quais documentos devem ser considerados para a determinação do montante a ser excluído?

A Receita Federal, em 2018, reforçava que o valor do ICMS a ser excluído da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é o relativo ao ICMS a recolher, a menos que a decisão judicial disponha de forma diversa; O valor do ICMS a recolher deve ser segregado entre os diversos tipos de receitas auferidas pela pessoa jurídica, com base na relação percentual entre a receita bruta submetida a cada um dos tratamentos tributários e a receita bruta total.

De acordo com a Receita Federal, deve-se considerar a documentação hábil e idônea, como a escrituração mensal de apuração do ICMS, para determinar o valor do ICMS a ser excluído da base de cálculo das contribuições. Portanto, compreende-se que a Receita Federal argumenta que, de acordo com a decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) não integra o patrimônio do sujeito passivo e, portanto, não deve ser considerado como receita ou faturamento, o que implica que não deve compor a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

No entanto, há divergências em decisões judiciais quanto à interpretação do ICMS a ser excluído. Diante disso, a Receita Federal formula perguntas sobre como determinar o valor de exclusão e como proceder quando uma empresa está sujeita a diferentes tratamentos tributários. Em resposta, a consultante busca confirmar que o valor a ser excluído é o ICMS a recolher, valor que deve ser segregado de acordo com a receita bruta de cada tratamento tributário, e que a

documentação apropriada, como a escrituração mensal do ICMS, deve ser usada para calcular o valor a ser excluído.

Adicionalmente, já pontuado o posicionamento da Receita Federal que levantou diversos questionamentos após o julgado, cabe pontuar as questões suscitadas pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, através da Procuradora Geral da República, Raquel Dodge, que pontua, a respeito da aplicação dos embargos de declaração visando a modulação dos efeitos, conforme trecho destacado no Parecer da PGFN frente aos Embargos de Declaração⁶⁸:

Isso porque, de fato, como afirma a embargante, o julgado traz em si impacto e abrangência que impõem seja sua eficácia lançada pro futuro, com efeitos ex nunc. Neste ponto, cumpre destacar, inicialmente, que a presente pretensão envolve tese que claramente rompe com entendimento jurisprudencial histórico e tem potencial de influenciar outras exações, além de promover significativa alteração no sistema jurídico tributário. O forte impacto do decidido já era registrado quando da apreciação deste recurso extraordinário. O Ministro Marco Aurélio, por exemplo, fez referência ao grande receio da Fazenda Pública quanto ao resultado deste julgado, mencionando a existência de trabalho sobre o impressionante argumento de possível quebra do Estado com a solução da controvérsia, além de registrar a veiculação do pedido de modulação prospectiva, feito na sustentação oral, justamente em razão daquele receio. O Ministro Gilmar Mendes, por sua vez, destacou o impacto orçamentário imediato e as implicações para o sistema tributário brasileiro, ressaltando o evidente e vultoso impacto fiscal da decisão que se estava a adotar. Registrou como consequências do julgado, ainda, a ruptura com o entendimento jurisprudencial histórico do Tribunal acerca da possibilidade de o ICMS integrar a base de cálculo de outros tributos, bem como apontou os efeitos do decisum em relação a outras questões tributárias, afirmando que, na prática, o acórdão encadeia uma reforma tributária judicial, sem medir exatamente as decorrências dessa iniciativa (PARECER PGFN N1708/2019, EMBARGOS DE DECLARAÇÃO, PROCURADORA GERAL RAQUEL DODGE. 04/06/2019).

Por fim, o STF em 2021 acolheu parcialmente os embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional para modulação de efeitos, conforme dispõe a ementa⁶⁹:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E CONFINS. DEFINIÇÃO CONSTITUCIONAL DE FATURAMENTO/RECEITA. PRECEDENTES. AUSÊNCIA DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE DO JULGADO. PRETENSÃO DE REDISCUSSÃO DA MATÉRIA. IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA. MODULAÇÃO DOS EFEITOS. ALTERAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA COM EFEITOS 23 VINCULANTES E ERGA OMNES. IMPACTOS FINANCEIROS E ADMINISTRATIVOS DA DECISÃO. MODULAÇÃO DEFERIDA DOS EFEITOS DO JULGADO, CUJA PRODUÇÃO HAVERÁ DE SE DAR DESDE 15.3.2017 –

⁶⁸ PARECER PGFN N° 1708/2019, referente aos Embargos de Declaração, Procuradora Geral Raquel Dodge, datado de 04/06/2019.

⁶⁹ RE 574.706 ED, Relatora: CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 13/05/2021, Processo Eletrônico. DJe-160 DIVULG 10-08-2021, PUBLIC 12-08-2021.

DATA DE JULGAMENTO DE MÉRITO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706 E FIXADA A TESE COM REPERCUSSÃO GERAL DE QUE “O ICMS NAO COMPÕE A BASE DE CÁLCULO PARA FINS DE INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS” -, RESSALVADAS AS AÇÕES JUDICIAIS E PROCEDIMENTOS ADMINISTRATIVOS PROTOCOLADOS ATÉ A DATA DA SESSÃO EM QUE PROFERIDO O JULGAMENTO DE MÉRITO. EMBARGOS PARCIALMENTE ACOLHIDOS (RE 574.706 ED, Relatora: CÁRMEN LÚCIA, TRIBUNAL PLENO, julgado em 13/05/2021, Processo Eletrônico DJe-160 DIVULG 10-08-2021 PUBLIC 12-08- 2021).

O que impera em relação à abordagem do presente estudo em pontuar os imbróglios resultantes do julgado do Recurso Extraordinário 574.706/PR é demonstrar que, mesmo em uma decisão que ratifica um entendimento claro e afirmativo de que o ICMS não deve compor a base de cálculo do PIS e da COFINS, permanecem dúvidas no que tange à modulação dos efeitos da decisão e à aplicabilidade desta mediante as diferentes formas de apuração e regime, conforme pontuado no capítulo em que este presente estudo debruçou-se sobre a conceituação dos tributos em questão.

Dessa forma, foram pontuadas neste subcaítulo, de forma breve, por não se tratar do objetivo principal deste estudo, mas sim de uma contextualização acerca da complexidade do tema abordado, os principais questionamentos gerados pós julgado. Sendo assim, há de se passar efetivamente para a análise principal deste estudo, que reside na análise crítica dos votos vencedores do julgado em questão.

3 ANÁLISE CONCEITUAL DOS VOTOS DOS MINISTROS NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706

Ultrapassadas as questões abordadas nos capítulos anteriores e já considerando ter sido abordado o arcabouço histórico e conceitual que envolve a temática deste estudo, há de se passar, portanto, para a análise conceitual dos votos dos ministros no Recurso Extraordinário 574.706/PR.

Votaram favoravelmente ao recurso do contribuinte, ou seja, pela exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, os Ministros Cármen Lúcia, Rosa Weber, Luiz Fux, Ricardo Lewandowski, Celso de Mello e Marco Aurélio Mello. Por outro lado, os Ministros Edson Fachin, Roberto Barroso, Gilmar Mendes e Dias Toffoli se manifestaram contrariamente à exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições (STF, 2017), resultando em um placar de 6 x 4.

Sendo assim, com base na maioria dos votos a favor da exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, o STF estabeleceu a seguinte tese: "O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS." Essa tese se tornou o entendimento oficial da Suprema Corte sobre a questão, tendo implicações significativas para a forma como essas contribuições são calculadas no Brasil.

A decisão do STF, portanto, definiu um importante precedente na área tributária. A seguir, serão discutidos os votos vencedores no contexto do RE 574.706, a começar pelo voto proferido pela Ministra Carmen Lúcia. A argumentação da Carmen Lúcia (2017) inicialmente se fundamenta em uma análise detalhada da estrutura dos impostos e de como estes são apurados, conforme análise a seguir

3.1 O VOTO DA RELATORA E OS DEMAIS VOTOS VENCEDORES

Conforme mencionado acima, votaram a favor da exclusão dos montantes de ICMS da base de cálculo de PIS e COFINS os Eminentes Ministros Rosa Weber, Luiz Fux, Ricardo Lewandowski, Celso de Mello, Marco Aurélio Mello e Carmen Lúcia. Carmen foi a relatora do julgado em questão.

A ementa do RE 574.706, relatada pela Ministra Cármen Lúcia (STF, 2017), esclareceu alguns pontos fundamentais. Primeiramente, definiu que o ICMS deveria ser apurado de forma contábil, levando em consideração créditos e débitos mensais. Além disso, para a Eminente Relatora o princípio da não cumulatividade do ICMS deveria ser aplicado a cada operação e que o ICMS não deveria compor a base de cálculo do PIS e da COFINS. Também enfatizou que a exclusão do ICMS da base de cálculo se aplicava tanto à sua transferência integral quanto à transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade.

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

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

Esta enfatiza que essa lei exige a apresentação da receita bruta de vendas e serviços, bem como a discriminação das deduções das vendas, abatimentos e impostos incidentes sobre as vendas e serviços, como parte da estrutura contábil obrigatória. Para a Eminente Relatora, o ICMS não deve ser considerado como parte do faturamento das empresas, argumentando que as empresas não "faturam" o ICMS, e esse imposto representa apenas um ingresso de caixa para as empresas.

Para a Relatora, o ICMS não se incorpora ao patrimônio da empresa, mas é destinado aos cofres públicos estaduais e do Distrito Federal. Portanto, o ICMS pago não tem a natureza de faturamento e, por isso, não pode ser utilizado como base de cálculo para o PIS e a COFINS.

[...] desse quadro é possível extrair que, conquanto nem todo o montante do ICMS seja imediatamente recolhido pelo contribuinte posicionado no meio da cadeia (distribuidor e comerciante), ou seja, parte do valor do ICMS destacado na “fatura” é aproveitado pelo contribuinte para compensar com o montante do ICMS gerado na operação anterior, em algum momento, ainda que não exatamente no mesmo, ele será recolhido e não constitui receita do contribuinte, logo, ainda que, contabilmente, seja escriturado, não guarda relação com a definição constitucional de faturamento para fins de apuração da base de cálculo das contribuições. Portanto, ainda que não no mesmo momento, o valor do ICMS tem como destinatário fiscal a Fazenda Pública, para a qual será transferido (RE 574706, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-223 DIVULG 29-09-2017 PUBLIC 02-10-2017).

A Ministra Cármen Lúcia também esclarece que o ICMS que deve ser considerado na base de cálculo é aquele destacado na nota de venda de mercadoria ou serviço. Conforme extrai-se do referido texto:

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

Entretanto, a análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há que levar em consideração o conteúdo normativo do art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, ou seja, examina-se a não cumulatividade a cada operação (RE 574706, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-223 DIVULG 29-09-2017 PUBLIC 02-10-2017).

O trecho mencionado, portanto, está relacionado ao disposto no art. 155 § 2º, inc. I, da Constituição da República⁷⁰:

Argumenta, portanto, que o pagamento do ICMS ocorre de duas maneiras: uma parte em crédito, devido às entradas de mercadorias na operação anterior, conforme o regime não cumulativo, e a outra parte em moeda. Buscando apoiar sua argumentação a Ministra utiliza um quadro exemplificativo para mostrar como o ICMS incide em várias operações até chegar ao consumidor final.

⁷⁰ Art. 155, § 2º O imposto previsto no inciso II, atenderá ao seguinte: I – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

Um ponto importante de sua exposição é a defesa de que mesmo quando o ICMS não é efetivamente pago em uma mesma operação, a linha que indica o ICMS a compensar também deve ser considerada como uma forma de pagamento. Dessa forma, ela está argumentando que o valor efetivamente pago deve ser o ICMS destacado na nota.

Além disso, a Eminente Relatora Ministra Carmen Lúcia defende que a apuração do ICMS não deve ser feita levando em conta cada mercadoria ou serviço de forma isolada, mas sim por meio da apuração contábil, na qual o montante do ICMS a recolher é calculado com base nos créditos decorrentes de aquisições e nos débitos gerados pelas saídas de mercadorias ou serviços ao longo do mês.

Dessa forma, conforme cita Carmen Lúcia (*apud* Carrazza, Antonio Roque, 2009, fls 364-367)⁷¹:

A Constituição, ao aludir à ‘compensação’, consagrou a ideia que a quantia a ser desembolsada pelo contribuinte a título de ICMS é o resultado de uma subtração em que o minuendo é o montante de imposto devido e o subtraendo é o montante de imposto anteriormente cobrado ou cobrável.

O realizador da operação ou prestação tem o direito constitucional subjetivo de abater do montante de ICMS a recolher os valores cobrados (na acepção acima fixada), a esse título, nas operações ou prestações anteriores. O contribuinte, se for o caso, apenas recolhe, em dinheiro aos cofres públicos, a diferença resultante desta operação matemática. É por esse motivo que dizemos que uma das hipóteses de incidência do ICMS é ‘realizar operações relativas à circulação de mercadorias’ (e, não, ‘realizar operações, com lucro, relativas à circulação de mercadorias’).

Vai daí que, juridicamente, o ICMS não é um imposto sobre o valor agregado. Só para registro, o imposto sobre o valor agregado caracteriza-se, nos patamares do Dieito, por incidir sobre a parcela acrescida, ou seja, sobre a diferença positiva de valor que se verifica entre duas operações em sequência, alcançando o novo contribuinte na justa proporção do que ele adicionou ao bem.

Não é o caso do ICMS, que grava o valor total da operação. (...) Não passa, pois, de uma técnica de tributação, peculiar ao ICMS (que, em absoluto, não interfere em sua base de cálculo), a apuração do saldo devedor (ou credor) – por meio da diferença entre o imposto relativo às saídas e o correspondente às entradas de mercadorias, bens ou serviços –, que apenas assegura ao contribuinte a fruição do direito constitucional de abater, do quantum do imposto a seu cargo, o ‘montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado ou pelo Distrito Federal’ (art. 155, § 2º, I, da CF).

Repisando a ideia, o princípio da não-cumulatividade, conforme vimos, garante ao realizador da operação ou da prestação o direito de creditar-se de todo o montante de ICMS cobrado nas operações ou prestações anteriores. (...) Registramos que o pagamento do ICMS é habitualmente feito parte em créditos (quando estes equivalem ou excedem os débitos nascidos no mesmo período de apuração) ou só em moeda (quando não há créditos de ICMS provenientes de operações ou prestações anteriores) (RE 574706, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-223 DIVULG 29-09-2017 PUBLIC 02-10-2017).

⁷¹ CARRAZZA, Antonio Roque. ICMS. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 364-267.

Passando para o voto favorável seguinte, a Ministra Rosa Weber se apoiou no conceito de receita tributária e destacou a distinção desse conceito em relação ao conceito contábil, ressaltando que o entendimento de receita para fins tributários não necessariamente coincide com o conceito utilizado na contabilidade. Conforme trecho abaixo:

O conceito constitucional de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da CF, não se confunde com o conceito contábil. Isso, aliás, está claramente expresso nas Leis nº 10.637/2002 (art. 1º) e nº 10.833/2003 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”.

Não há, assim, que buscar equivalência absoluta entre os conceitos contábil e tributário. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação.

Trata-se, apenas, de um ponto de partida. Basta ver os ajustes (adições, deduções e compensações) determinados pela legislação tributária. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário (RE 574706, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-223 DIVULG 29-09-2017 PUBLIC 02-10-2017).

Rosa Weber também mencionou trechos das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, que regulamentam a contribuição ao PIS/Pasep e a COFINS não cumulativas. Tais leis, de acordo com a Ministra, estabelecem a incidência dessas contribuições sobre o total das receitas, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Isso sugere que a legislação tributária considera a receita de forma mais abrangente, incluindo todas as entradas financeiras, independentemente de como são registradas contabilmente.

Além disso, sustenta a sua argumentação se apoiando de uma citação de Aliomar Baleeiro (2003)⁷² sobre o conceito de receita pública, objetivando embasar o conceito constitucional de receita, afirmando que a receita bruta pode ser definida como ingresso financeiro que integra o patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições. Isso sugere que a receita, para fins constitucionais, envolve qualquer entrada financeira que efetivamente aumente o patrimônio, independentemente de como é classificada contabilmente.

⁷² BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2003. p. 86.

Portanto, compreende-se que o voto da Eminente Ministra Rosa Weber tende a enfatizar que o conceito de receita, no contexto tributário, é mais amplo do que o conceito contábil e que a legislação vigente e as definições constitucionais abarcam uma visão mais abrangente da receita, justificando a incidência das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS sobre o total das receitas.

Passando para o voto seguinte, o Ministro Luiz Fux enfatiza uma distinção importante relacionada ao ICMS, especialmente quando se trata de Substituição Tributária, onde argumenta que, quando o ICMS é recolhido nessa circunstância, não deve ser considerado como base de cálculo para as contribuições sociais, pois nesse contexto o ICMS é transferido integralmente para os Estados.

Conforme parafrasea Fux, Luiz (apud de Mello, Celso, 2014, STJ)⁷³, no entendimento do STJ, a inclusão do valor do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS resulta em uma situação problemática, uma vez que os contribuintes acabam calculando essas contribuições sobre valores que, na realidade, não lhes pertencem, mas sim aos Estados ou ao Distrito Federal onde ocorreu a transação comercial, conforme estabelecido no art. 155, II, da CF. Nesse contexto, é importante destacar que a quantia relativa ao ICMS não se configura como faturamento ou receita, mas sim como um mero ingresso financeiro. Portanto, essa quantia não deveria integrar a base de cálculo tanto do PIS quanto da COFINS.

Nesse contexto, a argumentação exposta enfatiza que a inclusão do valor do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS gera uma inaceitável consequência, na qual os contribuintes passariam a calcular essas exações com base em receitas que não lhes pertencem, mas sim ao Estado-membro (ou ao Distrito Federal) onde ocorreu a operação mercantil, conforme estabelecido no artigo 155, inciso II⁷⁴, da Constituição Federal. A parcela correspondente ao ICMS pago não possui a natureza de faturamento, nem mesmo de receita, mas se configura como um mero ingresso de caixa, de acordo com o entendimento já mencionado, o que a torna inadequada como base de cálculo tanto para o PIS quanto para a COFINS.

⁷³ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE 240.785/MG, 2014, p. 112.

⁷⁴Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir: II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (Redação da EC 3/1993).

Compreende-se que a lógica por trás desse argumento é que, quando ocorre a Substituição Tributária, a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS é transferida para um terceiro, como o fabricante ou distribuidor, e esse terceiro recolhe o ICMS devido de forma integral, sem considerar a dinâmica de créditos e débitos do regime não cumulativo. Portanto, nessa situação, não faria sentido considerar o ICMS como parte da base de cálculo das contribuições sociais, uma vez que ele é repassado por completo aos Estados e não entra no patrimônio da empresa.

Luiz Fux também destacou que essa lógica se aplicaria de maneira similar quando ocorre uma transferência parcial do ICMS na modalidade do regime não cumulativo. Ou seja, mesmo quando o ICMS é recolhido de forma não cumulativa, com a possibilidade de créditos e débitos, a parte que se refere à transferência não deveria ser considerada como parte da base de cálculo das contribuições sociais, seguindo a mesma lógica da Substituição Tributária.

Por fim, com base nos elementos apresentados pela relatora, o Ministro Luiz Fux seguiu o entendimento da eminente relatora Ministra Carmen Lúcia, argumentando que o valor do ICMS não deve ser incluído na base de cálculo da Cofins. Esta decisão se dá pelas seguintes razões: o entendimento do que é faturamento e receita, conforme estabelecido na Constituição, não suporta tal inclusão; tal medida iria contra os princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva; e a disposição presente no art. 154, I, da Constituição Federal seria violada.

No voto do Ministro Lewandowski, faz-se referência ao argumento anteriormente apresentado Marco Aurélio de Mello no contexto do julgamento do RE n. 240.785, que trata da mesma questão. Lewandowski opta por esta abordagem ao se alinhar com a interpretação de que o conceito de faturamento está relacionado a uma quantia que efetivamente entra nos cofres da empresa como receita bruta.

Marco Aurélio havia argumentado que o ICMS não pode ser considerado como parte do faturamento da empresa, pois é um imposto devido ao Estado. Portanto, o ICMS não representa um ingresso financeiro nos cofres da empresa, mas sim um valor devido ao governo estadual. Compreende-se que esta distinção é crucial para entender por que o ICMS não deve ser incluído na base de cálculo das contribuições sociais PIS e COFINS conforme pontua:

[...] essa verba correspondente ao ICMS é do Estado, sempre será do Estado e terá que um dia ser devolvida ao Estado; não ingressa jamais, insisto, no patrimônio do contribuinte. Em suma, eu penso que a inclusão do ICMS nas bases de cálculo do PIS e Cofins subverte, sim, o conceito de faturamento ou de receita, em afronta àquilo que dispõe o artigo 195, I, b, da Constituição Federal (Voto do Ministro Ricardo Lewandowski, RE 574.706/PR).

Além disso, Lewandowski reconhece que à época o Ministro Marco Aurélio de Mello também defendeu que a transferência do ônus do ICMS para o contribuinte poderia resultar em uma sobrecarga financeira para a empresa. Ou seja, ao considerar o ICMS como parte do faturamento sujeito à tributação federal, a empresa poderia ser prejudicada financeiramente, o que não seria condizente com a natureza do imposto estadual.

Portanto, o voto de Lewandowski, ao citar o argumento do Ministro Marco Aurélio de Mello, destaca a importância de considerar o conceito de faturamento de forma estrita, relacionando-o à receita bruta efetivamente recebida pela empresa, e reforça a visão de que o ICMS não deve ser incluído na base de cálculo das contribuições sociais PIS e COFINS, em linha com a interpretação de que o ICMS não representa um ingresso financeiro nas empresas.

Segundo aspecto: tanto faz considerar faturamento – como previsto no artigo 195, inciso I, da Constituição Federal –, como receita bruta, porque, desenganadamente, o contribuinte não fatura e não tem, como receita bruta, tributo, ou seja, o ICMS. [...] Digo não ser o ICMS fato gerador do tributo, da contribuição. Digo também, reportando-me ao voto, que, seja qual for a modalidade utilizada para recolhimento do ICMS, **o valor respectivo não se transforma em faturamento, em receita bruta da empresa, porque é devido ao Estado** (Voto do Ministro Marco Aurélio, RE 574.706/PR, grifo próprio).

O voto do Ministro Celso de Mello no contexto do julgamento do RE 574.706 reforçou o entendimento de seus pares no sentido que o ICMS não deve ser considerado como receita da empresa contribuinte para fins de tributação federal. Neste sentido, o Ministro argumentou apontando que o ICMS não pertence à empresa contribuinte, mas sim ao Estado membro ou ao Distrito Federal.

Celso de Mello remonta ao argumento utilizado pelo Ministro Marco Aurélio no julgado do Recurso Extraordinário 240.785/MG, cujo citado foi relator na oportunidade e votou no sentido de excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, conforme pontua Celso de Mello (*apud* Marco Aurélio, 2014, R.E 240.785/MG, p. 127⁷⁵):

⁷⁵ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE 240.785/MG, 2014, p. 127.

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 que chegou a Corte de origem, a partir de premissa errônea, importa na incidência do tributo que é Cofins, não sobre o faturamento, mas sobre outro tributo já agora da competência de unidade da Federação. No caso dos autos, muito embora com a transferência do ônus para o contribuinte, ter-se-á, a prevalecer o que decidido, a incidência da Cofins sobre o ICMS, ou seja, a incidência de contribuição sobre imposto, quando a própria Lei Complementar nº 70/91, fiel à dicção constitucional, afastou a possibilidade de incluir-se na base de incidência da Cofins o valor devido a título de IPI. Difícil é conceber a existência de tributo sem que se tenha uma vantagem, ainda que mediata, para o contribuinte, o que se dirá quanto a um ônus, como é o ônus fiscal atinente ao ICMS. O valor correspondente a este último não tem a natureza de faturamento. Não pode, então, servir à incidência da Cofins, pois não revela medida de riqueza apanhada pela expressão contida no preceito da alínea 'b' do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal. Conforme salientado pela melhor doutrina, 'a Cofins só pode incidir sobre o faturamento, que, conforme visto, é o somatório dos valores das operações negociais realizadas'. 'A contrario sensu', qualquer valor diverso deste não pode ser inserido na base de cálculo da Cofins. Há de se atentar para o princípio da razoabilidade, pressupondo-se que o texto constitucional mostre-se fiel, no emprego de institutos, de expressões e de vocábulos, ao sentido próprio que eles possuem, tendo em vista o que assentado pela doutrina e pela jurisprudência. Da mesma forma que esta Corte excluiu a possibilidade de ter-se na expressão 'folha de salários' a inclusão do que satisfeito administradores autônomos e avulsos, não pode, com razão maior, entender que a expressão 'faturamento' envolve, em si, ônus fiscal, como é o relativo ao ICMS, sob pena de desprezar-se o modelo constitucional, adentrando-se a seara imprópria da exigência da contribuição, relativamente a valor que não passa a integrar o patrimônio do alienante quer de mercadoria, quer de serviço, como é o relativo ao ICMS. Se alguém fatura ICMS, esse alguém é o Estado, e não o vendedor da mercadoria. Conforme previsto no preceito constitucional em comento, a base de cálculo é única e diz respeito ao que faturado, ao valor da mercadoria ou do serviço, não englobando, por isso mesmo, parcela diversa. Olvidar os parâmetros próprios ao instituto, que é o faturamento, implica manipulação geradora de insegurança e, mais do que isso, a duplicidade de ônus fiscal a um só título, a cobrança da contribuição sem ingresso efetivo de qualquer valor, a cobrança considerada, isto sim, um desembolso (Voto do Ministro Marco Aurélio, RE 240.785/PR).⁷⁶

Conforme exemplificado através do trecho ponderado pelo Eminentíssimo Ministro, [é possível considerar como uma das principais bases do argumento do Ministro Celso de Mello reside na distinção entre o mero ingresso do valor do ICMS nos cofres da empresa e a titularidade desse valor, ao enfatizar que o fato de o valor do ICMS entrar nos cofres do contribuinte não o torna automaticamente titular desse valor. Essa distinção é fundamental para entender que o ICMS não constitui uma receita patrimonial da empresa.

⁷⁶ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE 240.785/MG, 2014, p. 129.

Em linha com a argumentação elucidada no voto do Eminentíssimo Ministro Celso de Mello, o Ministro Marco Aurélio, no curso de seu voto favorável à não inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, conceituou a receita com base em duas características intrínsecas. Marco Aurélio pontua o mesmo racional utilizado no R.E 240.785/MG, de sua relatoria e que votou a favor da exclusão. Primeiro, ele destacou que o ingresso do valor nos cofres da empresa deve representar um acréscimo patrimonial, ou seja, um aumento efetivo no patrimônio da empresa.

Em segundo lugar, ele ressaltou que esse acréscimo deve ser definitivo, o que significa que o valor deve se tornar parte integrante do patrimônio da empresa, sem condições ou reservas.

Compreende-se que ao aplicar esses critérios ao ICMS, o Eminentíssimo Ministro Marco Aurélio concluiu que o ICMS não atende a esses critérios para ser considerado como receita da empresa contribuinte. Em vez disso, o ICMS é um imposto que é devido ao Estado e não representa um acréscimo patrimonial definitivo para a empresa, mas sim uma obrigação fiscal.

Ou seja, confrontando com os dois parâmetros trazidos pelo ministro como baliza para o conceito de receita propriamente dita, o valor de ICMS não representa um acréscimo patrimonial por se tratar de valor que em momento posterior terá destino final diverso e que não se tornará patrimônio propriamente dito, pelo exato mesmo motivo pontuado.

Adicionalmente, conforme pontuado em trecho destacado acima, o Ministro Marco Aurélio foi relator do Recurso Extraordinário 240.785/MG, que, embora não estivesse sob o rito da Repercussão Geral, demonstrou em primeiro momento o entendimento da Suprema Corte cujo exímio acórdão esteve sob a relatoria do Eminentíssimo Ministro. Dado este fato, pontua-se que os argumentos outrora postulados foram mantidos, no que tange ao enquadramento do conceito de faturamento das empresas.

Pontuado o resumo dos argumentos utilizados por cada ministro para consolidar a votação como tese vencedora, há de se passar para a conclusão deste estudo, que reside na análise crítica destes votos e, considerando todo o conteúdo elucidado previamente, encontra-se com elementos suficientes para tal.

CONCLUSÃO

Ao término desta análise, compreende-se que a questão da inclusão ou exclusão do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) na base de cálculo das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) tem sido objeto de robustos debates jurídicos no Brasil durante todo o passado recente e a decisão do STF estabelece importantíssimo precedente.

Tais mudanças legislativas e jurisprudenciais demonstram a complexidade e a evolução do sistema de tributação do Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) ao longo do tempo, refletindo a necessidade de adaptação à realidade econômica do país e às demandas da seguridade social.

Os votos dos Ministros do STF no julgamento do RE 574.706 refletiram diferentes perspectivas sobre como um imposto (ICMS) se relaciona com a base de duas contribuições (PIS e a COFINS), sua relação com a base de cálculo destes, além do debate acerca do conceito de faturamento e a interpretação das leis tributárias vigentes. A iminente dificuldade em definir o tema se mostrou presente inclusive no Recurso Extraordinário analisado por este estudo, cuja votação terminou 6x5.

Portanto, conforme se depreende da fundamentação apresentada pela Eminente Ministra relatora Carmen Lúcia, o ICMS não se insere no conceito de faturamento das entidades empresariais, tendo em vista que o faturamento deve ser mensurado sob uma perspectiva contábil, não no que se refere ao conceito de faturamento contábil, mas sim a respeito da contabilização de créditos e débitos de cada operação e o consequente destaque do valor de fato apurado pela operação e consequente destaque. Desse modo, não se configuraria, portanto, como uma receita incorporada ao patrimônio societário.

Em complemento, a Ministra salientou a relevância da já anteriormente reconhecida não composição dos valores de ICMS em caráter de substituição tributária, conforme art. 3º, § 2º,

inc. I, da Lei n. 9.718/1998⁷⁷, para, de forma análoga, sustentar que o ICMS não deveria integrar a base de cálculo das referidas contribuições.

Ou seja, se no caso em que há transferência prévia do valor integral para o Estado, reconhece-se que a integralidade daquele montante será destino final ao Fisco Estadual, não há argumento razoável para justificar entendimento contrário quando se trata da mesma operação, sendo realizada de forma parcial, por cada contribuinte da cadeia.

O ministro Luiz Fux demonstra, ao início de seu voto, a pertinência da analogia utilizada no caso do ICMS em substituição tributária, no sentido de que não haveria racional constituído que explicasse a aplicabilidade do valor do ICMS na base do PIS e da COFINS para os casos de substitutos tributários, mas não no caso em que há recolhimento parcial em cada etapa da cadeia, conforme decurso comum previsto.

Adicionalmente, conforme a apreciação do Eminentíssimo Ministro Luiz Fux, o que se discute, em suma, seria a aceção constitucional de faturamento, prevista no artigo 195, I, da Constituição Federal. Disto isto, o ministro pontua o conceito de faturamento oriundo da Lei 6.404, a Lei das Sociedades Anônimas que traz a exclusão dos impostos para se caracterizar o faturamento e menciona a comum recepção dos conceitos de distintas áreas do Direito para com o Direito Tributário.

Por fim, faz referência ao robusto argumento utilizado no voto da Eminentíssima Relatora Carmen Lúcia, que questiona, de forma imperativa, que nas operações ICMS em regime de Substituição Tributária, no qual o tributo é integralmente transferido às unidades federativas, não haveria saldo a pagar pois não haverá qualquer recolhimento posterior pelo contribuinte.

Em consonância, a Ministra Rosa Weber enfatizou a diferença entre a concepção de receita no âmbito tributário e sua definição contábil. Sublinhou, portanto, que o ordenamento tributário visualiza a receita de maneira mais abrangente, corroborando sua perspectiva ao citar dispositivos legais que norteiam o PIS e a COFINS. Essas normativas indicam que tais

⁷⁷ Art. 3º, § 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta: I – (...) 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.

contribuições gravitam sobre a totalidade das receitas, ligadas ao que representa de fato o acréscimo patrimonial, desconsiderando sua denominação contábil.

Os Eminentes Ministros Ricardo Lewandowski e Celso de Mello convergiram na compreensão de que o ICMS não se configura como provento da entidade empresarial, haja vista que tal montante pertence intrinsecamente às unidades federativas, seja Estado ou Distrito Federal. Confluiram na visão de que, ainda que o valor relativo ao ICMS permeie os caixas corporativos, tal fato não confere à empresa a titularidade desse numerário, e que o ICMS não se alinha aos preceitos de receita sob a ótica de incremento patrimonial e irreversibilidade.

O que depende-se, portanto, após análise minuciosa individual dos votos de cada ministro que seguiu a tese vencedora, e, conforme a tabela elencada no capítulo anterior deste estudo busca exemplificar de maneira simples e objetiva, pontuando de forma direta e breve os principais conceitos que basearam a decisão de cada ministro, que, embora expostos de maneiras distintas, dadas as particularidades hermenêuticas de cada ministro, que a análise preponderante acerca da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS reside em dois argumentos principais.

O primeiro seria, conforme pontuado na tabela, a ausência de incremento patrimonial quando tratamos do valor incorporado de ICMS dentro da operação. Por se tratar de montante que será destinado de forma inerente a terceiro, no caso os Estados e o DF, não deve representar, portanto, valor a ser tributado. Sendo assim, não representará qualquer incremento patrimonial e, portanto, não servirá de base para as contribuições em questão.

Adicionalmente, tem-se o debate acerca do conceito de faturamento e eventuais demais nomenclaturas que possam ser utilizadas, tais como “receitas” e “receita bruta” cujo significado intrínseco, embora possuam significados semelhantes, não devem englobar o valor de ICMS. O que é pontuado aqui trata-se de conceito de essência sobre a forma, não se atendo somente à nomenclatura que possa vir a ser utilizada mas sim ao que de fato representa aquele ingresso econômico. E, novamente, por se tratar de ingresso econômico com destino posterior a terceiro, com ausência de incremento patrimonial para a sociedade empresária, não representaria, portanto, faturamento propriamente dito ou qualquer nomenclatura semelhante. Aqui, Rosa

Weber é exímia em pontuar que o conceito contábil de receita não deve se misturar com o conceito tributário.

À luz dessas elucidações e hermenêuticas, o Supremo Tribunal Federal cristalizou o entendimento de que o ICMS não se insere na base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS. Este veredito sedimentou um marco preponderante no cenário tributário, imprimindo reflexos substanciais na metodologia adotada pelas empresas ao computar as referidas contribuições.

Temáticas subsequentes, tais como a viabilidade de ressarcimento de montantes anteriormente vertidos de forma imprópria, permanecem sob contenda nos cenários judiciais. Sendo assim, embora fixada a importante tese em questão, ainda persistem resquícios da modulação dos efeitos da decisão em questão, dado seu relevante impacto no que se refere à arrecadação das contribuições em questão.

A referida decisão do STF reforça, portanto, a necessidade de clareza e coerência na legislação tributária, bem como a importância do Poder Judiciário em definir o entendimento sobre questões controversas que afetam empresas e contribuintes em todo o país.

Nesse contexto, compreende-se que o debate sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS adentrou por rumos mais estáveis no que tange à estar submetida à Repercussão Geral pela Suprema Corte Brasileira e que, embora ainda existam questões atinentes à modulação dos efeitos da decisão em questão, torna-se inegável o avanço da segurança jurídica sobre a temática, após mais de 20 anos de divergência. Tal feito deve ser celebrado tanto pela sua resolução após o relevante lapso temporal transcorrido entre o início de seu debate, mas não somente por este e sim por representar um esforço coletivo, seja ele por parte de contribuinte em pleitear a apreciação da Suprema Corte sobre um tema controvertido, assim como pelo esforço da própria corte em empenhar esforço para julgar uma causa que representa um marco para o direito tributário brasileiro.

Por fim, acredita-se que a busca por um sistema tributário mais justo e transparente permanece como um desafio constante, e a jurisprudência do STF desempenhou, neste tema, e

continuará a desempenhar, um papel fundamental neste processo, conforme demonstrado no presente estudo.

BIBLIOGRAFIA

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2003. p. 86.

BRASIL. **Decreto-Lei n.º 1.598/1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Brasília, DF, 26 de dezembro de 1977**. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm>. Acesso em: 23 set. 2023.

BRASIL. **Emenda Constitucional n.º 45, de 8 de dezembro de 2004. Altera dispositivos dos arts. 5º, 36, 52, 92, 93, 95, 103-B, 104, 105, 107, 109, 111, 112, 114, 115, 125, 126, 127, 128, 129, 130-A e 131 da Constituição Federal, e acrescenta os arts. 92-A e 130-B**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 31 dez. 2004.

BRASIL. **Lei n.º 9.718/1998. Altera a Legislação Tributária Federal. Brasília, DF, 27 de novembro de 1998**. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19718compilada.htm>. Acesso em: 23 set. 2023.

_____. **Lei n.º 9.868, de 10 de novembro de 1999. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 11 nov. 1999. Art. 27.

_____. **Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep)**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 31 dez. 2002.

_____. **Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 30 dez. 2003.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta Interna n.º 13, de 18 de outubro de 2018**. Disponível em:
<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=95936>>. Acesso em 12 out. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 240.785/MG, 2014**. p. 112-129. Disponível em:
<<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630123>>. Acesso em: 24 set. 2023.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n.º 240.785**. Relator: Marco Aurélio, 2014.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **RE 574.706/PR, 15 de março de 2017**. Disponível em:
<<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2585258>>. Acesso em 24 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema 69 da Repercussão Geral: "O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS"**. Disponível em:

<<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2585258&numeroProcesso=574706&classeProcesso=RE&numeroTema=69>>. Acesso em: 21 out. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Agravo em Recurso Extraordinário nº 1.192.532**. Relator: Min. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma. Julgamento: 23 ago. 2019. Diário de Justiça Eletrônico, nº 191, publicado em 03 set. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 574.706**. Relatora: Carmen Lúcia. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 240.785**. Relator: Marco Aurélio, 2014.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.144.469/PR**. Relator para acórdão: Min. Mauro Campbell Marques, Primeira Seção. Diário de Justiça Eletrônico, publicado em 02 dez. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.100.739-DF**. Relator: Min. Sérgio Kukina, Tribunal Pleno. Julgamento: 27 fev. 2018. Disponível em: <<https://processo.stj.jus.br/jurisprudencia/externo/informativo/?aplicacao=informativo&acao=pesquisar&livre=@cnot=0165>>. Acesso em: 23 set. 2023.

CALMON, Sacha. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17 ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2020, p. 88-90.

CARRAZZA, Antonio Roque. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 364-267.

ESTRELA, Carlos. **Metodologia científica: ciência, ensino, pesquisa**. 3ª edição. São Paulo: Artes Médicas, 2018, p. 227-232.

FERREIRA, Dayana Rodrigues. Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS: posicionamento final do Supremo Tribunal Federal no RE 574.706 julgado em repercussão geral. **Direito Izabela Hendrix**, v. 25, n. 25, 2020. Disponível em: <<https://www.metodista.br/revistas-izabela/index.php/dih/article/view/2315>>. Acesso em: 23 set. 2023.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 27-28.

UDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Contabilidade Comercial**. 9.ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 106.

KÖCHE, José Carlos. **Fundamentos de metodologia científica: teoria da ciência e iniciação à pesquisa**. Vozes, 2015, p. 122-123.

LIMA, Pedro Mário Tatini Araújo de. **Os critérios para a definição de insumo creditável na apuração do PIS e da COFINS não cumulativos com base no novo posicionamento do**

STJ. 2021. Especialização em Direito Tributário. INSPER, 2021, p. 6-10. Disponível em: <<http://repositorio.insper.edu.br/handle/11224/5210>>. Acesso em 23 set. 2023.

LUNARDELLI, J.M; MARTINS, M.G. Análise econômica do Direito no aferimento dos impactos jurídicos e econômicos do julgamento tardio do RE 574.706 pelo Supremo Tribunal Federal. in: PINHEIRO, A.C.; PORTO, A.J.M.; SAMPAIO, P.R.P. (coords.) **Aplicações em Direito e Economia**. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2022, p. 60-62.

MORAIS, A. S. N. DE; SANTOS, J. A. P. DOS; ROSA, J. R. T.; RIBEIRO, L. C. F.; & SOARES, N. S. **ICMS: Impactos da exclusão da base de cálculo do PIS e COFINS para o consumidor**. Revista Tecer, v. 12, n. 22, 2019, p. 7. Disponível em: <<https://www.metodista.br/revistas/revistas-izabela/index.php/tec/article/view/1810>>. Acesso em: 23 set. 2023.

PARECER PGFN Nº 1708/2019, referente aos Embargos de Declaração, Procuradora Geral Raquel Dodge, datado de 04/06/2019.

PEREIRA, A. S.; SHITSUKA, D. M.; PARREIRA, F. J.; & SHITSUKA, R. **Metodologia da Pesquisa Científica**. Santa Maria: UFSM, 2018, p. 18-67.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. 2ª Edição. Novo Hamburgo: Editora Feevale, 2013, p. 51-78.

RECEITA FEDERAL. **Solução de consulta interna COSIT nº 13 de 18 de Outubro de 2018**, 2018. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=9593>>. Acesso em: 23 set. 2023.

SILVEIRA, V. **Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS: Análise a partir do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR e da Solução de Consulta nº 13/2018**. 2019. TCC(graduação) - Universidade Federal de Santa Catarina. Centro de Ciências Jurídicas. Direito, 2019. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/197736>>. Acesso em: 22 set. 2023.

YOSHITAKE, A. Y.; FERREIRA, E. B.; SILVA, R. de A.; & MARQUES, T. G. A economia tributária proporcionada pela exclusão do icms da base de cálculo do pis e cofins das empresas tributadas pelo lucro presumido. **Redeca, Revista Eletrônica do Departamento de Ciências Contábeis & Departamento de Atuária e Métodos Quantitativos**, São Paulo, Brasil, v. 8, n. 1, p. 98-109, 2021.
