

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS  
FACULDADE DE DIREITO

**A INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS –  
DIVERGÊNCIA ENTRE CONTRIBUINTE E FISCO, ENTENDIMENTOS NOS  
TRIBUNAIS SUPERIORES E MODULAÇÃO DOS EFEITOS**

EMERSON LIMA PEREIRA DE BRITO

RIO DE JANEIRO

2018/1

EMERSON LIMA PEREIRA DE BRITO

A INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS –  
DIVERGÊNCIA ENTRE CONTRIBUINTE E FISCO, ENTENDIMENTOS NOS  
TRIBUNAIS SUPERIORES E MODULAÇÃO DOS EFEITOS

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para a obtenção do grau de Bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Eduardo Maneira.**

RIO DE JANEIRO

2018/1

## CIP - Catalogação na Publicação

L862i Lima Pereira de Brito, Emerson  
A INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E  
DA COFINS - DIVERGÊNCIA ENTRE CONTRIBUINTE E FISCO,  
ENTENDIMENTOS NOS TRIBUNAIS SUPERIORES E MODULAÇÃO  
DOS EFEITOS / Emerson Lima Pereira de Brito. -- Rio  
de Janeiro, 2018.  
86 f.

Orientador: Eduardo Maneira.  
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -  
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade  
de Direito, Bacharel em Direito, 2018.

1. Inclusão. 2. ICMS. 3. PIS-COFINS. 4.  
Inconstitucionalidade. 5. Modulação dos Efeitos. I.  
Maneira, Eduardo, orient. II. Título.

Elaborado pelo Sistema de Geração Automática da UFRJ com os  
dados fornecidos pelo(a) autor(a).

---

A INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS –  
DIVERGÊNCIA ENTRE CONTRIBUINTE E FISCO, ENTENDIMENTOS NOS  
TRIBUNAIS SUPERIORES E MODULAÇÃO DOS EFEITOS

Monografia de final de curso, elaborada  
no âmbito da graduação em Direito da  
Universidade Federal do Rio de Janeiro, como  
pré-requisito para a obtenção do grau de  
Bacharel em Direito, sob a orientação do  
**Professor Eduardo Maneira.**

Data da Aprovação: \_\_\_\_ / \_\_\_\_ / \_\_\_\_

Banca Examinadora:

\_\_\_\_\_  
Orientador

\_\_\_\_\_  
Membro da Banca

\_\_\_\_\_  
Membro da Banca

RIO DE JANEIRO

2018/1

## RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo o estudo a respeito da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, isto é, a inconstitucionalidade da mencionada inclusão, bem como seus aspectos, principalmente as divergências entre os entendimentos constantemente aplicados pelo Fisco e os entendimentos dos contribuintes a respeito desta matéria.

Serão, destarte, objeto de estudo desta monografia as teses que motivam a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, mas principalmente, as teses que refutam tal entendimento e defendem a inconstitucionalidade de tal prática, e como se dá este embate nos principais tribunais pátrios.

A análise da atuação dos tribunais em relação aos entendimentos anteriormente utilizados, em confronto com os entendimentos atualmente postos, em relação às principais teses argumentativas apresentadas por ambas as partes, trazem a noção de que a tendência para o futuro é de que se defenda a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, bem como o pleito de restituição por parte dos contribuintes, com uma possível modulação dos efeitos de tal decisão, em proteção à segurança jurídica no ordenamento pátrio, como será demonstrado no decorrer e na conclusão do presente trabalho.

Palavras-chave: Inclusão; ICMS; PIS-COFINS; Inconstitucionalidade; Modulação dos Efeitos.

## ABSTRACT

The presented research have as an objective the study of the inclusion of ICMS on the calculation basis in the PIS and the COFINS, as it is, the unconstitutionality of the mentioned inclusion, as well as its features, principally as it diverges between the understandings constantly applied by the Treasury and the understandings of the taxpayers about the subject.

The study object here in this monography, are the theses that motivate the inclusion of the ICMS in the calculation basis in the PIS and COFINS, but primarily, the theses that refute this understanding and defend the unconstitutionality of such practice and as it happens this clash in the main courts of law.

The analysis of the performance of such courts in a relation to the understandings previously utilized, in comparison with the current understandings, relating the mainly argumentative theses shown by both parts, brings the notion of the tendency that in the future will be defended the unconstitutionality of the inclusion of the ICMS in the calculation basis in the PIS and COFINS, as well as the litigation of restitution by the taxpayers, as a possible modulation of effects of such decision, protecting the legal security in the homeland planning, that'll be shown during the conclusion of the present research.

Key words: Inclusion; ICMS; PIS-COFINS; Unconstitutionality, Modulation of Effects

## 1. SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO.....	8
2.	BREVE PANORAMA .....	12
3.	POSICIONAMENTO DA FAZENDA PÚBLICA FEDERAL E PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL.....	16
3.1	INEXISTÊNCIA DE COISA JULGADA NOS AUTOS DO RE Nº 574.706/PR 16	
3.2	O ICMS COMPÕE O FATURAMENTO E A RECEITA BRUTA DO CONTRIBUINTE.....	18
3.2.1	O ÔNUS TRIBUTÁRIO CORRESPONDENTE A TRIBUTOS INDIRETOS PODE COMPOR A BASE DE CÁLCULO DE TRIBUTOS QUE INCIDAM SOBRE O FATURAMENTO? .....	25
3.3	JURISPRUDÊNCIA CLÁSSICA DOS TRIBUNAIS SUPERIORES.....	29
3.4	COMPENSAÇÃO NOS TERMOS DA LEI Nº 8.323/1991 .....	38
4.	POSICIONAMENTO DOS CONTRIBUINTES.....	42
4.1	A INCONSTITUCIONALIDADE E O DESCABIMENTO DA INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS – DIREITO À RESTITUIÇÃO .....	45
4.2	TESE FIRMADA NO SENTIDO DE QUE O ICMS NÃO COMPÕE A BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E DA COFINS – DESNECESSIDADE DE SOBRESTAMENTO DAS DEMANDAS .....	56
4.3	A NÃO INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS – JURISPRUDÊNCIA PACIFICADA NO EGRÉGIO STJ E NO EGRÉGIO STF	59
5.	MODULAÇÃO DOS EFEITOS .....	76
6.	CONCLUSÃO.....	83
7.	REFERÊNCIAS BIBLIOGRAFICAS .....	85

## 1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como objetivo o estudo a respeito da inclusão do Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS) na base de cálculo do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), isto é, a inconstitucionalidade da mencionada inclusão, bem como seus aspectos, principalmente as divergências entre os entendimentos constantemente aplicados pelo Fisco e os entendimentos dos contribuintes a respeito desta matéria.

A anterior aplicabilidade de tais entendimentos nos tribunais (no caso desta monografia, a análise estará adstrita aos Tribunais Regionais Federais, Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal de Justiça, razão pela qual a expressão “tribunais” terá seu significado restringido a essas cortes), e no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, como também a alteração no paradigma em precedentes destes tribunais, motivados por entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF), que ensejou a aplicação de um posicionamento diverso do que era anteriormente aplicado por estas cortes, serão também objeto de estudo desta monografia.

Em um primeiro momento, os entendimentos aplicados pela Fazenda Nacional e a Administração Pública em geral, bem como seus posicionamentos e fundamentações em relação à matéria em questão, serão analisadas, de modo a entender a obrigatoriedade imposta ao contribuinte, para realizar a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, bem como o devido recolhimento e esta consequência nos tribunais superiores sob a égide do Código Tributário Nacional e da Constituição Federal.

Após, tais entendimentos serão postos em teste contra as teses defensivas, desenvolvidas pelos contribuintes em geral, em seus pleitos, com o objetivo de impedir e evitar a obrigatoriedade de tal inclusão, e, com o intuito de verificar os embates argumentativos que conferem embasamento aos entendimentos conflitantes presentes nos dois polos desta conjuntura, diante dos entendimentos que antes eram reconhecidos e que foram objeto de alterações ao longo do tempo.



Neste sentido, há o entendimento capitaneado pela Fazenda Nacional e a Administração Pública em geral, de que o contribuinte deve realizar a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, com base em entendimento anteriormente firmado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), acerca desta inclusão, por meio das súmulas nº 68 e nº 94, que trazem respectivamente que “*A Parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do PIS*” e “*A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do Finsocial*”.

Assim, o contribuinte sempre se viu compelido a uma prática que em verdade era indevida, por conta da inconstitucionalidade de tal medida, pelo que os recolhimentos realizados neste âmbito, no modo de ver dos contribuintes, devem ser restituídos em relação ao período de 05 (cinco) anos anteriores à data de seu pleito.

Por meio de análise de pesquisa jurisprudencial, examinar-se-á o antigo entendimento aplicado pelos tribunais superiores, em especial o Superior Tribunal de Justiça e o novo entendimento que vem sendo aplicado, em especial pelo Supremo Tribunal Federal, diverso daquele anterior, bem como a análise das alterações ocorridas entre um e outro. Faz-se mister a posterior passagem e análise do Acórdão Paradigma e ao final, a análise de uma possível modulação dos efeitos de tal decisão sobre a inconstitucionalidade de tal prática.

Todo o trabalho será desenvolvido sob um olhar crítico, levando-se em conta a tendência da inconstitucionalidade de tal prática de inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS e os efeitos gerados ao contribuinte e à Administração Pública em sentido geral, bem como a resolução dos casos em abstrato.

A atual conjuntura mostra que Pessoas Jurídicas que realizam atividades que se encontram inseridas no campo de incidência do ICMS realizam regularmente o recolhimento do referido tributo, bem como cumprem com as obrigações acessórias atinentes a este. Por esta razão estão sujeitas à incidência de tributos e contribuições sociais fiscalizadas e arrecadadas sob os cuidados da Receita Federal do Brasil, em especial a Contribuição destinada ao Financiamento da Seguridade Social – COFINS e a Contribuição destinada ao Programa de Integração Social – PIS, da mesma forma que realizam regularmente o recolhimento dos referidos tributos e o cumprimento com as obrigações acessórias a eles relacionados.

Ocorre que ao contrário do entendimento capitaneado pela Fazenda Pública Federal, o ICMS incidente na atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte (circulação de mercadoria), na visão do contribuinte, não deve ser inserido no conceito de faturamento e, portanto, na base de cálculo da Contribuição ao PIS e a COFINS.

Contudo, tendo em vista o mencionado entendimento aplicado pela Receita Federal, atualmente, conforme mencionado, os contribuintes se veem obrigados a incluir os valores relativos ao ICMS na base de cálculo das mencionadas contribuições sociais, fator que por óbvio onera de forma demasiadamente indevida o exercício da atividade desempenhada pelas empresas.

Assim, os contribuintes em sede de mandado e segurança estão a objetivar ver reconhecido seu direito líquido e certo de não se submeter ao entendimento indevidamente aplicado pela Receita Federal, no sentido de que os valores relativos ao ICMS incidente sobre o desempenho de sua atividade econômica deveriam ser incluídos na base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Serão, destarte, objeto de estudo desta monografia os entendimentos que motivam a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, mas principalmente, os entendimentos que refutam tal entendimento e defendem a inconstitucionalidade de tal prática, e como se dá este embate nos principais tribunais pátrios.

Primeiramente, entende-se que é inconstitucional e descabida a inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, e que em virtude da vinculação ao contribuinte, com certa obrigatoriedade de realização de tais recolhimentos em virtude dos entendimentos praticados pela Receita Federal, há o direito à restituição dos valores pagos.

Defender-se-á nesta monografia que a jurisprudência deve se direcionar à tese defensiva do direito líquido e certo de o contribuinte não se submeter ao entendimento indevidamente aplicado pela Receita Federal, autoridades coatoras em sede de mandado de segurança, no sentido de que os valores relativos ao ICMS incidentes sobre o desempenho de

sua atividade econômica deveriam ser incluídos na base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Assim, trata-se não apenas de violação a princípios constitucionais, mas também de verdadeira afronta à saúde das atividades econômicas e à suas finalidades, em razão da oneração excessiva e equivocada destas.

Será notado, ainda, que algumas das principais teses defensivas da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, anteriormente adotadas pelos tribunais superiores e aplicadas pela Fazenda Federal vem sendo inquestionavelmente refutadas, justamente pelas mudanças nas interpretações dos dispositivos mencionados.

Em relação à atuação dos tribunais superiores na adoção dos entendimentos que vem sendo firmados, bem como à tendência para o futuro é de que se defenda a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, e que ocorra a modulação dos efeitos em proteção à segurança jurídica no ordenamento pátrio, o que motivará alterações extremamente proveitosas e necessárias, inclusive no âmbito administrativo.

Buscar-se-á comprovar, portanto, a necessidade do reconhecimento do direito líquido e certo dos contribuintes de não incluir os valores relativos ao ICMS na base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, em virtude da ofensa aos artigos 149, § 2º, inciso III, alínea “a”, e 195, inciso I, alínea “b”, ambos da CF/88, e o artigo 110, do CTN.

Por meio desta monografia, tentar-se-á demonstrar que a tendência para resolução de problemáticas com esta natureza se dá por meio da modulação dos efeitos da decisão, de modo a garantir a segurança jurídica, diante do excepcional interesse social que circunda a matéria tratada, pelo que a retroatividade de tais decisões traria prejuízos irreparáveis ao ordenamento jurídico pátrio.

## 2. BREVE PANORAMA

Pessoas Jurídicas que realizam atividades que se encontram inseridas no campo de incidência do Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação - ICMS realizam regularmente o recolhimento do referido tributo, bem como cumprem com as obrigações acessórias atinentes a este.

Por esta razão estão sujeitas à incidência de tributos e contribuições sociais fiscalizadas e arrecadadas sob os cuidados da Receita Federal do Brasil, em especial a Contribuição destinada ao Financiamento da Seguridade Social – COFINS e a Contribuição destinada ao Programa de Integração Social – PIS, da mesma forma que realizam regularmente o recolhimento dos referidos tributos e o cumprimento com as obrigações acessórias a eles relacionados.

Tendo em vista o entendimento aplicado pela Receita Federal, atualmente, os contribuintes se veem obrigados a incluir os valores relativos ao ICMS na base de cálculo das mencionadas contribuições sociais, fator que por óbvio onera de forma demasiadamente indevida o exercício da atividade desempenhada pelas empresas.

Por esta razão, os contribuintes em sede de mando de segurança, estão a pleitear seu direito líquido e certo de não se submeter aos entendimentos plicado por estas autoridades coatoras, no sentido de que os valores relativos ao ICMS incidente sore o desempenho de sua atividade econômica não devem ser incluídos na base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Neste sentido, cabe a realização de um breve panorama, de modo a analisar os fundamentos da Fazenda Pública Federal, bem como da Receita Federal do Brasil, e sua aplicação pelos referidos órgãos, e ainda, as teses defensivas utilizadas pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, de modo a realizar a tentativa de perpetuar tal prática.

Os mencionados tributos foram instituídos pela Lei Complementar nº 7 (de 7 de setembro de 1970) – PIS e pela Lei Complementar nº 70 (de 30 de dezembro de 1991) – COFINS. As hipóteses de incidência dos tributos encontram previsão constitucional nos artigos 149, § 2º, inciso III, alínea “a”, 195, inciso I, alínea “b” e artigo 239, da Constituição Federal, como destacado abaixo:

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

(...)

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

(...)

*III - poderão ter alíquotas:*

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

#### *LC 07/70*

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

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

#### **LC 70/91**

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

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

*Parágrafo único. Não integra a receita de que trata este artigo, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição, o valor:*  
*a) do imposto sobre produtos industrializados, quando destacado em separado no documento fiscal;*  
*b) das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente.”*

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

Diante deste panorama, percebe-se o ponto de partida para a tentativa da Fazenda Nacional em demonstrar suposta constitucionalidade e legalidade dos procedimentos adotados pela Receita Federal e pela Administração Pública em geral, de modo a firmar uma negativa em relação aos pleitos impetrados pelos contribuintes em sede de mandado de segurança.

### 3. POSICIONAMENTO DA FAZENDA PÚBLICA FEDERAL E PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL

#### 3.1 INEXISTÊNCIA DE COISA JULGADA NOS AUTOS DO RE Nº 574.706/PR

De acordo com os entendimentos que vem sendo aplicados nas teses defensivas elaboradas pela Procuradoria da Fazenda Nacional, há a inexistência de coisa julgada nos autos do RE nº 574.706/PR (paradigma com repercussão geral), em razão de pendência de apreciação dos embargos declaratórios opostos pela União Federal nos autos daquela demanda, por meio dos quais se requereu a modulação dos efeitos do acórdão paradigma, o que, na sua visão, implicaria em insegurança jurídica, na inaplicabilidade pretendida do acórdão paradigma e no necessário sobrestamento da presente discussão.

Em relação ao RE nº 574.706/PR, no presente momento encontram-se pendentes de apreciação embargos de declaração opostos pela UNIÃO, nos quais, além de relevantes considerações sobre os limites materiais do julgado, há requerimento de modulação dos efeitos do *decisum*.

Foi ressaltado nos aclaratórios, os limites e o alcance da tese firmada no julgamento do RE nº 574.706/PR – inclusive com a necessária distinção entre *ratio decidendi* e *obiter dictum* –, bem como a extensão e o termo inicial dos seus efeitos, que somente seriam fixados com exatidão após o julgamento dos embargos de declaração opostos pela UNIÃO naqueles autos.

Diante desse contexto, de acordo com a Fazenda Nacional, a bem da segurança jurídica e em atenção ao disposto no art. 525, §§ 12 e 13, no art. 926, no art. 927, § 3º, todos do CPC, bem como do art. 27 da Lei nº 9.868/99, no presente momento, a decisão mais conveniente seria o sobrestamento do processo até o trânsito em julgado do acórdão do RE 574.706/PR.

Esta seria a solução que se afigura mais compatível com coerência e estabilidade que se espera de um sistema de precedentes, no caso, o aguardo da análise dos embargos



declaratórios opostos pela UNIÃO nos autos do RE nº 574.706/PR, para, somente então, com o julgamento daquele recurso efetivamente complementado, sejam adotadas, com segurança, as medidas cabíveis aos casos particulares.

Com essa linha, a União vem defendendo o sobrestamento dos autos particulares que tratam desta matéria, até o julgamento dos referidos Embargos Declaratórios e o consequente trânsito em julgado da decisão do RE nº 574.706/PR

### 3.2 O ICMS COMPÕE O FATURAMENTO E A RECEITA BRUTA DO CONTRIBUINTE

Na visão da procuradoria Geral da Fazenda Nacional, bem como da Receita Federal e da Administração Pública em geral, não existe permissivo legal que permita a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, bem como é determinação legal que o ICMS integra valor da operação de venda e que, portanto, compõe o faturamento, tratado neste contexto como sinônimo de receita bruta, do contribuinte, e deve ser inserido nas bases de cálculo das referidas contribuições, com base na legislação vigente.

Em seu entender, traz que O art. 195, I, b da CF preceitua que a seguridade social será financiada, dentre outras fontes, por contribuições sociais incidentes sobre a receita ou o faturamento.

Pelo estabelecido na Constituição, em relação à tal hipótese de incidência das contribuições sociais a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional busca por realizar definição do que seria receita ou faturamento.

Como mencionado, a contribuição para o PIS foi criada pela Lei Complementar 07 de 07 de setembro de 1970 e a COFINS foi criada pela Lei Complementar 70 de 30 de dezembro de 1991. Estes dois diplomas legais sofreram diversas alterações ao longo do tempo, estando atualmente regulamentadas nas Leis 9.701/1998, 9.715/1998, 9.718/1998, no caso da contribuição sob o regime cumulativo (caso em que se enquadram os contribuintes).

A Lei nº 9.718/98 dispõe no que se refere à base de cálculo das referidas contribuições:

*“Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei. (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)”.*

De acordo com a Fazenda Pública Federal, o Supremo Tribunal Federal, nos RREE 346.084, 390.840, 358.273 e 357.950, de Relatoria do Ministro Marco Aurélio, J. 09.11.2005,

DJ. 15.08.2006, em homenagem a jurisprudência atávica da Corte, optou por manter a equivalência entre “faturamento” e “receita bruta”, pelo que estaria significado o faturamento como a receita bruta operacional das atividades empresariais típicas constantes no objeto social da pessoa jurídica.

Ainda, de acordo com o entendimento utilizado, a edição da Lei nº 12.973/2014 explicitou a equivalência entre faturamento e receita bruta de que trata o Decreto-Lei nº 1.598/77, conforme definido na Lei 9.718/1998.

*“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. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014).”*

Portanto, o PIS e a COFINS, no regime cumulativo, incidiriam sobre o faturamento da pessoa jurídica, compreendido como a receita bruta que, por sua vez, seria composta pelo produto da venda de bens nas operações por conta própria, o preço da prestação de serviços em geral, o resultado auferido nas operações por conta alheia e as demais receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica.

No caso do regime não-cumulativo, a Lei nº 10.833/2003 dispôs que a base de cálculo da COFINS seria o faturamento mensal, assim entendido como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. E especificou, em seu art. 1º, §1º, já com a redação conferida pela Lei nº 12.973/2014 que:

*“§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014).*

*§ 2º A base de cálculo da contribuição é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e §1º”.*

Com relação ao PIS, também no regime não-cumulativo, a Lei nº 10.637/2002 dispôs, em seu art. 1º, que a contribuição para o PIS/PASEP tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. E ainda, em seu §1º:

*Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência).*

*§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*

*§ 2º A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º.*

Assim, no conceito de receita bruta não estaria somente a receita líquida, ou seja, a renda, mas todos os custos que serviriam para compor o valor da operação que gerou a receita contabilizada por um dado contribuinte, à exceção do expressamente previsto em lei.

Em tais custos, estariam inseridos ainda, o valor dos salários pagos, despesas com o FGTS, o valor pago a título de energia elétrica, despesas com segurança, propaganda, planejamento, custo da matéria-prima, e, inclusive, os tributos pagos pelo contribuinte e que oneram o valor do produto ou do serviço (vide art. 12, §1º do referido DL nº 1.598/77, no que define receita líquida), eis que repassados ao consumidor no preço, tais como todos os outros custos citados anteriormente. Entre tais tributos ter-se-iam as mais diversas taxas, impostos e contribuições, e, obviamente, o ICMS, eis que, como os demais, são repassados para o preço final do produto ou do serviço, e cuja receita é justamente o fato econômico definido pelo legislador como a base de cálculo das referidas contribuições.

Pouco importaria a natureza do custo que compôs o valor da mercadoria vendida ou do serviço prestado. Todos os custos deveriam compor esse valor, que seria justamente aquele que deveria ser considerado como a base de cálculo de PIS e COFINS, porquanto ela foi definida pelo legislador como sendo a receita bruta.

O Supremo Tribunal Federal já havia se deparado com uma discussão como a presente. No julgamento do RE 212.209/RS (apreciado em 23/06/1999), o Plenário havia se posicionado quase à unanimidade, vencido apenas o Ministro Marco Aurélio, no sentido de que não há nenhuma inconstitucionalidade no fato de o valor de um determinado tributo fazer parte da base de cálculo do mesmo tributo ou de outro. Na ocasião, entendeu-se não ser inconstitucional a inclusão na base de cálculo do ICMS do valor do próprio ICMS, naquilo que havia se se convencionado a chamar de “cálculo por dentro”.

A importância do julgamento do citado RE 212.209/SP para com o presente não se deve ao fato de que a discussão, se não é idêntica, é na essência a mesma (a possibilidade de se considerar o valor de um tributo como custo, fazendo parte, portanto, do preço do produto ou do serviço, o qual resultará na base de cálculo do mesmo ou de outro tributo).

A importância daquele julgamento sobressairia pela definição nele contida de que o valor relativo ao ICMS faria parte do valor do produto, pelo que deveria ser considerado, como consequência lógica, no valor da operação, base de cálculo do próprio ICMS, ou na receita bruta, base de cálculo do PIS e da COFINS.

Nesse sentido, se utiliza do voto do Ministro Ilmar Galvão , proferido no REsp 8.541/SP, julgado pelo Superior Tribunal de Justiça em 22/05/1991:

*“De outra parte, não havendo na lei em tela qualquer referência a faturamento líquido o que importaria na necessidade de serem especificadas as parcelas a serem excluídas do montante não há como fugir-se à conclusão de que o faturamento, no caso, deve corresponder à soma das vendas, sem qualquer consideração a impostos ou outras despesas nela incluídas.*

*Ora, é sabido que o ICM diferentemente do que ocorre com o IPI encontra-se incluído no preço de venda das mercadorias, contribuindo para a sua formação, ao lado do custo, das despesas de seguro, de transporte, etc., que também constituem encargos do produtor ou distribuidor.*

*Na verdade, a vingar a tese de que o faturamento deve corresponder tão-somente à receita própria da empresa como defende a Autora - haveria de excluir-se ao seu somatório não apenas o ICM, mas também aquelas outras parcelas indicadas, restando apenas o lucro líquido, o que, em absoluto, não está no propósito da lei.”*

Ademais, utiliza também referencia expressa a Lei 9.718/98, que em seu artigo 3º, §2º, I, preconizava, até a edição da Lei nº 12.973/14, que o ICMS deveria ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS “quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário, o que hoje , vem expresso no art. 12 §4º, do DL 1.598/77, incluído pela Lei nº 12.973, de 2014, que enuncia: §4º Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário.

Para a Fazenda Nacional, afora a condição de substituto tributário, o ICMS deveria sim fazer parte do conceito de receita/faturamento para fins de base de cálculo do PIS e COFINS, conforme as seguintes decisões neste sentido:

*“TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO ICMS. LEI N. 9.718/98. CONCEITO DE FATURAMENTO. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. EXAME NA VIA DO RECURSO ESPECIAL. IMPOSSIBILIDADE.*

*1. A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do PIS e da Cofins. Precedentes.*

*2. A matéria relativa à validade da cobrança do PIS e da Cofins com base na Lei n. 9.718/98 especificamente no ponto concernente à definição dos conceitos de receita bruta e faturamento é questão de natureza constitucional, razão pela qual refoge do âmbito de apreciação do recurso especial.*

*3. Recurso especial não conhecido,<sup>1</sup>”*

*“EMENTA: PRESCRIÇÃO, LC 116/2005, PIS, COFINS, ICMS, EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.*

*O prazo prescricional só começa a fluir após a conclusão do procedimento administrativo de lançamento. E em se tratando de tributo sujeito a regime de lançamento por homologação, o marco inicial do prazo prescricional é a própria homologação, expressa ou tácita, quando efetivamente se tem por constituído o crédito tributário. Sendo assim, enquanto não concretizada a homologação do lançamento pelo Fisco, ou ainda não decorrido o prazo de cinco anos a que se refere o parágrafo 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, não há falar em prescrição, só cogitável passados cinco anos da homologação.*

*O disposto no artigo 3º da LC nº 118/2005 se aplica tão-somente às ações ajuizadas a partir de 09 de junho de 2005, já que não pode ser considerado interpretativo, mas, ao contrário, vai de encontro à*

---

<sup>1</sup> “(REsp 468.918/PR, Rel, Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA julgado em 06.10.2005, DJ 05.12.2005 p.272

*construção jurisprudencial pacífica sobre o tema da prescrição havida até a publicação desse normativo.*

*Os encargos tributários integram a receita bruta e o faturamento da empresa. Seus valores são incluídos no preço da mercadoria ou no valor final da prestação do serviço. Por isso, são receitas próprias da contribuinte, não podendo ser excluídos do cálculo do PIS/COFINS, que têm, justamente, a receita bruta/faturamento como sua base de cálculo”<sup>2</sup>.*

**“EMENTA: TRIBUTÁRIO, PIS, COFINS, SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. EXCLUSÃO DO IPI DESTACADO NA NOTA FISCAL. IMPOSSIBILIDADE. CONCEITO DE FATURAMENTO.**

*1. Não há se confundir a substituição tributária progressiva estatuída em relação ao PIS e à COFINS com a relação de substituição relativa ao IPI. Enquanto esta envolve o fabricante e o consumidor final, aquela recai sobre o fabricante e o comerciante varejista, que não suporta nem jurídica nem financeiramente a carga fiscal do imposto.*

*2. O IPI, à semelhança do ICMS, integra o valor da mercadoria vendida pelo fabricante, não havendo ao comerciante adquirente, porquanto destacados os valores na nota fiscal, escusar-se ao recolhimento do PIS e da COFINS excluindo tais importâncias, eis que compõem o seu faturamento.*

*3. O destaque na nota fiscal é mecanismo que visa apenas a indicar, para fins de controle, o quantum a ser compensado, se for o caso, pelo comprador, em função da não-cumulatividade.*

*4. Apelação desprovida”<sup>3</sup>*

Com isso, a Fazenda Nacional pretende fazer crer, como já exposto, que pouco importaria a natureza do custo que compôs o valor da mercadoria vendida ou do serviço prestado. Todos os custos deveriam compor esse valor, exceto os excluídos pelo legislador de maneira expressa, que seria justamente aquele que deveria ser considerado como a base de cálculo de PIS e COFINS, porquanto ela foi definida pelo legislador como sendo a receita bruta.

Em sua argumentação, por vezes são formuladas indagações, como por que somente o ICMS deve ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS, sob a alegação (por parte dos contribuintes, conforme será demonstrado) de que o mesmo é recolhido aos cofres públicos estaduais, e por essa razão não ficaria com o contribuinte, ao passo que demais custos ficam com as empresas e seriam recolhidos a terceiros como empregados, companhias

<sup>2</sup> TRF4, APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA, 2005.72.00.005871-7, Primeira Turma, Relator Vilson Darós, D.E 12/01/2007

<sup>3</sup> TRF4, APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA, 2004.71.04.012268-0, Primeira Turma, Relator Joel Ilan Paciornik, DJ 15/03/2006.

de energia elétrica, FGTS, fornecedores, companhias contratadas para prestação de serviços, e até mesmo entes estatais.

Ou seja, concluir-se-ia que os demais elementos componentes do custo não ficam com os contribuintes e são recolhidos a terceiros, motivados por obrigações legais ou volitivas, tanto quanto o ICMS.

É questionado também, se o fato do ICMS ser recolhido a um Estado, enquanto grande parte dos demais custos são recolhidos para pessoas jurídicas de direito privado ou até mesmo pessoas físicas, desnaturaria a condição de custo que faria a composição do valor da venda da mercadoria ou da prestação do serviço, a ponto de excluí-lo da receita bruta.

Ainda neste desiderato, qual seria o motivo de se pretender somente a exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS em detrimento dos outros tributos recolhidos aos entes tributantes? O ICMS ser destacado na operação não retiraria sua condição de custo repassado no preço da mercadoria ou serviço. Se este critério pudesse alterar a condição de incidência de um tributo federal, todos os custos decorrentes de obrigações com terceiros seriam excluídos da base de cálculo da exação.

O ICMS é pago pelo vendedor, enquanto o comprador paga apenas o preço da mercadoria, pelo que ele não é contribuinte de direito, mas sim de fato. O alienante informar ao adquirente o valor do tributo ao desnatura a relação jurídica tributária.

Em seu entendimento o ICMS ingressa no patrimônio do vendedor e como prova, haveria o fato de que o comprador arca com o ônus tributário, ainda que não teria pago o imposto, e nesse caso, o patrimônio do alienante teria sido majorado, enriquecido com o repasse de um custo tributário que ainda não foi suportado.

Tal raciocínio, segundo a Fazenda Nacional, é válido ainda que o ICMS seja destacado no documento fiscal, e que tal destaque é feito apenas para a apuração deste ICMS a ser creditado e o valor a ser quitado na próxima operação, para servir ao princípio da não cumulatividade.



### 3.2.1 O ÔNUS TRIBUTÁRIO CORRESPONDENTE A TRIBUTOS INDIRETOS PODE COMPOR A BASE DE CÁLCULO DE TRIBUTOS QUE INCIDAM SOBRE O FATURAMENTO?

Tal indagação é trazida de modo que a Fazenda Nacional busca elucidar a natureza, características e o funcionamento dos tributos indiretos.

É exposto que são características do tributo indireto: (i) a incidência dele na cadeia econômica de produção; (ii) a incorporação no preço do produto (iii) o impacto econômico sobre o último agente do processo de produção e consumo, no caso, o contribuinte de fato. Por ser incorporado ao preço do produto, o tributo indireto deve ser compreendido como componente do custo do produto.

Por custo do produto, entende-se que seriam todos os gastos idealmente calculados como necessários especificamente para sua produção ou aquisição. Justamente por compor o custo do produto, o tributo indireto acaba por ser agregado em seu preço. Esse é o método que permite o trespasse do ônus econômico ao consumidor final.

O termo "custo" possui significação específica nas Ciências Contábeis. Eis sua definição pela IBRACON - Instituto Brasileiro de Contadores:

*"É o preço pelo qual se obtém um bem, direito ou serviço. Por extensão, é também o montante do preço da matéria-prima, mão-de-obra e outros encargos incorridos para a produção dos bens e serviços. Ele é, pois, tanto o preço pelo qual é adquirido um bem ou serviço, como o incorrido no processo interno da empresa para a prestação de serviços ou obtenção de bens, para venda ou uso interno".*

Os tributos indiretos poderiam ser compreendidos na expressão "outros encargos", contida na definição de custo supracitada. O custo, por definição contábil, é espécie do gênero despesa operacional e distingue-se da despesa em *strictu sensu* em razão de que esta, "embora direta ou indiretamente necessária para a geração da receita, não está associada à prestação do serviço ou à produção do bem, não sendo, pois, agregado ao custo".

Matematicamente, a despesa operacional é igual à soma dos custos e das despesas em sentido estrito.

Nesse sentido, cotejando a dicotomia "custo e despesa em sentido estrito", por um viés, e "tributos diretos e indiretos", por outro, concluir-se-ia que os tributos indiretos, por onerarem diretamente o produto (ou serviço), são custos do produto (ou serviço), enquanto que os tributos diretos, por onerarem a empresa com um todo, são despesas em sentido estrito. Ambos (tributos diretos e indiretos), todavia, podem ser perfeitamente compreendidos na despesa operacional.

A noção de custo estaria para a de preço assim como a noção de despesa operacional estaria para a de faturamento. O preço faz frente ao custo do produto, enquanto que o faturamento possibilita o pagamento das despesas que a empresa gastaria para alcançar seus fins econômicos.

Equivocadamente, para a Fazenda Nacional, por faturamento, de acordo com jurisprudência clássica e desatualizada do STF, deve-se considerar a soma das receitas operacionais da empresa. Que seria a chamada receita bruta operacional. Composta pelos resultados de operações, negócios jurídicos, típicos da atividade empresarial desempenhada pelo empresário; em outros termos, pelas receitas provenientes da exploração específica do objeto social da empresa. Em relação às empresas que atuam com a produção ou venda de mercadorias, o faturamento será composto pela soma das receitas obtidas pelas vendas. Para empresas prestadoras de serviços, o faturamento será alcançado pelo somatório dos valores percebidos a título de remuneração destes serviços prestados. Se a empresa tiver como objeto, ao mesmo tempo, o comércio de mercadorias e a prestação de serviços, a soma dos valores aí percebidos determinará o faturamento. Já para instituições financeiras, sociedade empresária cujo objeto empresarial é a atividade financeira, o faturamento deve ser composto pelas receitas derivadas das operações financeiras e da prestação de serviços bancários.

Para efeito de análise da incorporação do ICMS no faturamento, interessam apenas as empresas que atuam na produção e comercialização de mercadorias, as prestadoras de serviços de telecomunicação e de transporte intermunicipal e interestadual; nas quais, o faturamento será sempre decorrente da venda de mercadorias e da prestação de serviços.

Conforme já mencionado, no entendimento apresentado, a noção de receita operacional (faturamento) seria ligada à noção de despesa operacional. Aquela corresponde aos custos e despesas da atividade empresarial, somadas aos valores que resultarão no lucro operacional. De acordo com o Instituto Brasileiro de Contadores IBRACON receita operacional é o "valor pelo qual a empresa procura se ressarcir dos seus custos e despesas e auferir o crédito".

Com a consideração de que (i) o tributo indireto seria custo do produto, (ii) o custo do produto comporia o preço do produto e (iii) o preço do produto comporia o faturamento, para a Fazenda Federal, chegar-se-ia à conclusão de que o valor do tributo indireto compõe o faturamento.

Sendo o ICMS tributo indireto, e assim repassado no preço de venda, sua importância correspondente deveriam ser tributadas pelas exações que incidem sobre o faturamento ou a receita bruta total das empresas; no caso, o PIS e a COFINS.

A rigor, como os tributos, em geral, diretos ou indiretos, comporiam a despesa operacional da empresa (todos os gastos empreendidos para a realização da atividade), a dedução de seus valores da base de cálculo de tributo que incida sobre o faturamento (ou a receita bruta) só poderia ser admitida se houvesse expressa previsão legal permissiva. Os tributos indiretos, com muito mais razão, por comporem o próprio custo do produto, devem ser entendidos como componentes do faturamento ao serem repassados aos adquirentes de mercadorias e serviços.

O tributo indireto, por ser custo do produto e, assim, participar diretamente do preço do produto, pode compor a base de cálculo de qualquer tributo que incida sobre a circulação de riqueza promovida pela circulação do produto. Isso explica o legislador incluir na base de cálculo do ICMS este próprio imposto já pago ou o IPI, que são exemplos de tributos indiretos. Por outro lado, os tributos diretos, por não onerarem especificamente o produto, por não serem custos deste, mas sim a empresa como um todo, não devem compor a base de cálculo dos tributos que incidam sobre a circulação econômica efetivada pela negociação do produto em concreto. Nada obstante, os tributos diretos, como são abarcados pela despesa

operacional da empresa, uma vez que seus valores tenham sido repassados a terceiros, podem compor a base de cálculo dos tributos que incidam sobre o faturamento (sobre a circulação geral de riqueza que ingressou no patrimônio da entidade empresarial).

É dito que os tributos em geral são custos da empresa, e por tal motivo, podem compor a base de cálculo dos tributos sobre o faturamento, enquanto os tributos indiretos, além de serem custos da empresa, são também custo do produto, e por isso, podem compor a base de cálculo dos tributos que incidam sobre a circulação de bens e serviços, além de compor a base de cálculo dos tributos que incidam sobre o faturamento. O que explica o ICMS incidir sobre o próprio ICMS.

### 3.3 JURISPRUDÊNCIA CLÁSSICA DOS TRIBUNAIS SUPERIORES.

De modo a corroborar sua construção, a Fazenda Nacional utiliza a aplicação de jurisprudência clássica do Supremo Tribunal Federal (STF), que julgava possível a inclusão do custo do ICMS na base de cálculo do próprio ICMS, pelo que o tributo indireto, ao ser introduzido no preço, integra a base de cálculo do tributo que incide sobre a circulação de mercadorias e serviços.

Alega que se o constituinte almejasse que as contribuições que financiam a Seguridade Social incidissem somente sobre o lucro das empresas, deduzidos todos os custos, inclusive os tributários, não teria separado, nas alíneas b e c do inciso I do art. 195 da Lei Magna, as bases imponíveis "receita ou faturamento", de um lado, e "lucro", de outro.

Em sua opinião, a Fazenda Nacional atende á interpretação lógica e sistemática do Diploma Fundamental e da legislação infraconstitucional e conclui que seria plenamente válida, legal e legítima a inclusão do ICMS acoplado ao preço do produto ou serviço a base de cálculo do PIS e da COFINS e de qualquer tributo que incida ou venha a incidir sobre o faturamento ou, com muito mais fundamento, a receita total das pessoas jurídicas.

Para tal entendimento, é trazida a fundamentação de que a prática de se admitir a inclusão de tributo na base de cálculo de outro tributo é admitida tradicionalmente na jurisprudência brasileira, inclusive por súmulas do Superior Tribunal de Justiça, como exemplo a Súmula nº 68:

*“A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do PIS.”*

E a Súmula nº 94, que trata do Finsocial, nomenclatura utilizada para se referir ao que atualmente é a COFINS:

*“A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do Finsocial.”*

Com base em tais entendimentos, os entes da federação têm planejado seus sistemas tributários. A escolha dessa forma de tributação influencia, inclusive, a instituição da alíquota

de cada exação. Por exemplo, caso não se admitisse que o ICMS pudesse compor a base de cálculo dele próprio, muito provavelmente os Estados elevariam sua alíquota formal, pelo que o mesmo pode-se dizer com relação ao PIS e à COFINS e à União.

Assim, de acordo com o posicionamento apresentado, há o respeito à jurisprudência historicamente firmada no Brasil, bem como à cultura jurídica da nação, no sentido na possibilidade de se incluir o ICMS na base de cálculo dos tributos que incidam sobre a circulação de riqueza, o que é imposição de ordem democrática.

No Brasil, a carga tributária é extremamente expressiva, e por esta razão, teses favoráveis aos contribuintes acabam por ser bem vistas e conseqüentemente acatadas. Porém, não se costuma perceber que a queda de arrecadação causada por uma derrota judicial da Fazenda Nacional acarreta em pressão para novas majorações da própria carga tributária. Essa pressão decorre não apenas do cumprimento *ex nunc* da reorientação jurisprudencial, mas, principalmente, por compensações tributárias vultosas e expedições de precatórios em favor de grandes empresas, que são as principais contribuintes da COFINS, em razão da aplicação *ex tunc* de nova jurisprudência.

Ainda segundo a Fazenda Nacional, o pequeno contribuinte é quem acabaria sofrendo o ônus, pois na maioria das vezes, não consegue ser beneficiado pelo novo entendimento jurisprudencial e acaba por sofrer o peso de novas majorações de alíquotas e cortes de benefícios fiscais.

Neste desiderato, a Fazenda Nacional apresenta os seguintes entendimentos:

O valor do ICMS como custo que é na formação do preço da mercadoria ou do serviço deve compor o cálculo da receita bruta, base de cálculo do PIS e da COFINS;

Pelo fato de o ICMS ser recolhido aos cofres públicos, não pode constar desconfigurada a sua condição de custo componente do preço da mercadoria ou do serviço, tendo em vista que os demais custos também não seriam, em regra, destinados ao contribuinte, mas sim a terceiros;

Não haveria nenhuma relevância jurídica no fato de o ICMS ser destinado aos cofres públicos enquanto grande parte dos demais custos seria destinado a pessoas físicas ou jurídicas de direito privado;

Diversos tributos, que também compõem os custos da mercadoria ou do serviço são destinados à pessoas jurídicas de direito público, e nem por isso deixam de ser considerados custos e deixam de ser contabilizadas no valor da receita bruta;

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 212.209/MG definiu que um tributo pode fazer parte da base de cálculo do mesmo tributo, eis que se trata de custo que compõe o valor da mercadoria ou da prestação do serviço, razão pela qual há o entendimento apresentado, quanto à inclusão do ICMS na base de cálculo do ICMS.

Assim, considera que o ICMS é elemento integrante do preço de venda da mercadoria ou do serviço, portanto, estaria na composição do faturamento e conseqüentemente, na receita bruta do contribuinte.

Como mencionado, ao dispor sobre a base de cálculo do PIS e da COFINS, os artigos 2º e 3º, caput, da Lei nº 9.718/1998<sup>4</sup>, com redação dada pela Lei nº 12.973/2014, que seria a legislação então vigente, não teria sido objeto de debates por conta do RE nº 574.706, acórdão paradigma, pelo Supremo Tribunal Federal, estabeleceu que o faturamento compreende a receita bruta de que trata o artigo 12, do Decreto-Lei nº 1.598/1977 (com redação dada pela Lei 12.973/2014), que abrangeria o produto da venda de bens nas operações de conta própria e de conta alheia.

Dito isso, vale ressaltar que mesmo antes da entrada em vigor da Lei nº 12.973/2014, o Superior Tribunal de Justiça já havia consolidado entendimento de que o valor do ICMS deveria compor a base de cálculo do PIS e da COFINS, por supostamente integrar o preço dos serviços que compõem entre outras receitas, o faturamento do contribuinte, conforme artigo

---

<sup>4</sup> Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

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.

195, I, b da CF de 1988, com redação dada pela EC nº 20/1998, nos termos das Súmulas 68 e 94, conforme já explicitado.

Para corroborar seus entendimentos, a fazenda nacional traz que a jurisprudência em questão havia sido integralmente ratificada, pelo que se utiliza de entendimentos do Superior Tribunal de Justiça conforme exemplificado:

*“RECURSO ESPECIAL DO PARTICULAR: TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. PIS/PASEP E COFINS. BASE DE CÁLCULO. RECEITA OU FATURAMENTO. INCLUSÃO DO ICMS.*

*1. A Constituição Federal de 1988 somente veda expressamente a inclusão de um imposto na base de cálculo de um outro no art. 155, §2º, XI, ao tratar do ICMS, quanto estabelece que este tributo: "XI - não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos".*

*2. A contrario sensu é permitida a incidência de tributo sobre tributo nos casos diversos daquele estabelecido na exceção, já tendo sido reconhecida jurisprudencialmente, entre outros casos, a incidência:*

*2.1. Do ICMS sobre o próprio ICMS: repercussão geral no RE n. 582.461 / SP, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgado em 18.05.2011.*

*2.2. Das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS sobre as próprias contribuições ao PIS/PASEP e COFINS: recurso representativo da controvérsia REsp. n. 976.836 - RS, STJ, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 25.8.2010.*

*2.3. Do IRPJ e da CSLL sobre a própria CSLL: recurso representativo da controvérsia REsp. n. 1.113.159 - AM, STJ, primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 11.11.2009.*

*2.4. Do IPI sobre o ICMS: REsp. n. 675.663 - PR, STJ, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 24.08.2010; REsp. Nº 610.908 - PR, STJ, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 20.9.2005,*

*AgRg no REsp. Nº 462.262 - SC, STJ, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 20.11.2007. 2.5. Das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS sobre o ISSQN: recurso representativo da controvérsia REsp. n. 1.330.737 - SP, Primeira Seção, Rel. Min. Og Fernandes, julgado em 10.06.2015.*

*3. Desse modo, o ordenamento jurídico pátrio comporta, em regra, a incidência de tributos sobre o valor a ser pago a título de outros tributos ou do mesmo tributo. Ou seja, é legítima a incidência de tributo sobre tributo ou imposto sobre imposto, salvo determinação constitucional ou legal expressa em sentido contrário, não havendo*



*aí qualquer violação, a priori, ao princípio da capacidade contributiva.*

*4. Consoante o disposto no art. 12 e §1º, do Decreto-Lei n. 1.598/77, o ISSQN e o ICMS devidos pela empresa prestadora de serviços na condição de contribuinte de direito fazem parte de sua receita bruta e, quando dela excluídos, a nova rubrica que se tem é a receita líquida.*

*5. Situação que não pode ser confundida com aquela outra decorrente da retenção e recolhimento do ISSQN e do ICMS pela empresa a título de substituição tributária (ISSQN-ST e ICMS-ST). Nesse outro caso, a empresa não é a contribuinte, o contribuinte é o próximo na cadeia, o substituído. Quando é assim, a própria legislação tributária prevê que tais valores são meros ingressos na contabilidade da empresa que se torna apenas depositária de tributo que será entregue ao Fisco, consoante o art. 279 do RIR/99.*

*6. Na tributação sobre as vendas, o fato de haver ou não discriminação na fatura do valor suportado pelo vendedor a título de tributação decorre apenas da necessidade de se informar ou não ao Fisco, ou ao adquirente, o valor do tributo embutido no preço pago. Essa necessidade somente surgiu quando os diversos ordenamentos jurídicos passaram a adotar o lançamento por homologação (informação ao Fisco) e/ou o princípio da não-cumulatividade (informação ao Fisco e ao adquirente), sob a técnica específica de dedução de imposto sobre imposto (imposto pago sobre imposto devido ou "tax on tax").*

*7. Tal é o que acontece com o ICMS, onde autolançamento pelo contribuinte na nota fiscal existe apenas para permitir ao Fisco efetivar a fiscalização a posteriori, dentro da sistemática do lançamento por homologação e permitir ao contribuinte contabilizar o crédito de imposto que irá utilizar para calcular o saldo do tributo devido dentro do princípio da não cumulatividade sob a técnica de dedução de imposto sobre imposto. Não se trata em momento algum de exclusão do valor do tributo do preço da mercadoria ou serviço.*

*8. Desse modo, firma-se para efeito de recurso repetitivo a tese de que: "O valor do ICMS, destacado na nota, devido e recolhido pela empresa compõe 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".*

*9. Tema que já foi objeto de quatro súmulas produzidas pelo extinto Tribunal Federal de Recursos - TFR e por este Superior Tribunal de Justiça - STJ: Súmula n. 191/TFR: "É compatível a exigência da contribuição para o PIS com o imposto único sobre combustíveis e lubrificantes".*

*Súmula n. 258/TFR: "Inclui-se na base de cálculo do PIS a parcela relativa ao ICM".*

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

Súmula n. 94/STJ: "A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL".

10. Tema que já foi objeto também do recurso representativo da controvérsia REsp. n. 1.330.737 - SP (Primeira Seção, Rel. Min. Og Fernandes, julgado em 10.06.2015) que decidiu matéria idêntica para o ISSQN e cujos fundamentos determinantes devem ser respeitados por esta Seção por dever de coerência na prestação jurisdicional previsto no art. 926, do CPC/2015.

11. Ante o exposto, **DIVIRJO** do relator para **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso especial do **PARTICULAR** e reconhecer a legalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS.

**RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL: TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. PIS/PASEP E COFINS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DOS VALORES COMPUTADOS COMO RECEITAS QUE TENHAM SIDO TRANSFERIDOS PARA OUTRAS PESSOAS JURÍDICAS. ART. 3º, § 2º, III, DA LEI Nº 9.718/98. NORMA DE EFICÁCIA LIMITADA.**

**NÃO-APLICABILIDADE.**

12. A Corte Especial deste STJ já firmou o entendimento de que a restrição legislativa do artigo 3º, § 2º, III, da Lei n.º 9.718/98 ao conceito de faturamento (exclusão dos valores computados como receitas que tenham sido transferidos para outras pessoas jurídicas) não teve eficácia no mundo jurídico já que dependia de regulamentação administrativa e, antes da publicação dessa regulamentação, foi revogado pela Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001. Precedentes: AgRg nos EREsp. n. 529.034/RS, Corte Especial, Rel. Min. José Delgado, julgado em 07.06.2006; AgRg no Ag 596.818/PR, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 28/02/2005; EDcl no AREsp 797544 / SP, Primeira Turma, Rel. Min. Sérgio Kukina, julgado em 14.12.2015, AgRg no Ag 544.104/PR, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJ 28.8.2006; AgRg nos EDcl no Ag 706.635/RS, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJ 28.8.2006; AgRg no Ag 727.679/SC, Rel. Min. José Delgado, Primeira Turma, DJ 8.6.2006; AgRg no Ag 544.118/TO, Rel. Min. Franciulli Netto, Segunda Turma, DJ 2.5.2005; REsp 438.797/RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJ 3.5.2004; e REsp 445.452/RS, Rel. Min. José Delgado, Primeira Turma, DJ 10.3.2003.

13. Tese firmada para efeito de recurso representativo da controvérsia: "O artigo 3º, § 2º, III, da Lei n.º 9718/98 não teve eficácia jurídica, de modo que integram o faturamento e também o conceito maior de receita bruta, base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica".

14. Ante o exposto, ACOMPANHO o relator para DAR PROVIMENTO ao recurso especial da FAZENDA NACIONAL. “<sup>5</sup>

E ainda nesse sentido, se encaminhou o Tribunal Regional Federal da 2ª Região, no Incidente de Uniformização de Jurisprudência nº 0010664-86.2007.4.02.5001:

*“Ementa: TRIBUTÁRIO. INCIDENTE DE UNIFORMIZAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. DIVERGÊNCIA RECONHECIDA. FUNDAMENTO. SÚMULAS 68 E 94 E JULGADOS RECENTES DO E. STJ. 1. Cuida-se de incidente de uniformização de jurisprudência instaurado pela Egrégia 4ª Turma Especializada deste Tribunal, suscitado pela Exma. Desembargadora Federal Leticia Mello, sob o fundamento de que há divergência interpretativa entre as 3ª e a 4ª Turmas Especializadas deste Tribunal, no que se refere a delimitação da base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e da contribuição ao Programa de Integração Social - PIS, de que trata o art. 195, I, "b", da CRFB/88, especificamente em relação à inclusão, ou não, da parcela do ICMS incidente sobre a circulação de mercadoria comercializada ou sobre a prestação de serviço pelo contribuinte, como se observa nas ementas de acórdãos colacionados no voto de fls. 675/679. 2. De fato, o Plenário do E. STF, no julgamento do RE nº 240.785/MG, se posicionou no sentido de que o valor do ICMS não pode integrar a base de cálculo da COFINS. Entretanto, como o julgamento deste tema não foi concluído em sede de repercussão geral (RE 574.706/PR) e na ADC nº 18, não pode ser descartada a hipótese de alteração futura deste entendimento, mormente diante do fato de que a composição da Corte Suprema foi substancialmente alterada, com a aposentadoria e posse de novos Ministros. Necessário mencionar, ademais, que a decisão no RE 240.785/MG não possui eficácia erga omnes, não impedindo sejam proferidas decisões em sentido contrário. 3. A matéria em questão encontra-se pacificada no âmbito do E. STJ (Súmulas nºs 68 e 94), que reconheceu a inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS e do PIS. Encontrando-se a ADC nº 18/DF pendente de julgamento, e não havendo decisão definitiva do C. STF, prevalece o entendimento pacificado pelo E. STJ, manifestado em recentes julgados. 4. A Lei nº 9.718/98 não autoriza a exclusão do ICMS referente às operações da própria empresa. As Leis nºs 10.637/2003 e 10.833/2003, que atualmente regulam o PIS e a COFINS, previram de forma expressa que tais contribuições incidiriam sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação contábil. Considerando que o faturamento integra a receita, tal como definida hoje na legislação de regência, que ampliou os limites da antiga*

---

5 (REsp 1144469/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Rel. p/ Acórdão Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 10/08/2016, DJe 02/12/2016).

*receita bruta das vendas de mercadorias e serviços, que correspondia aos contornos do faturamento, nenhuma modificação, no que tange à necessidade de inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS e do PIS (receita), pode ser atribuída à superveniência das referidas leis. 5. Não há ofensa aos artigos 145, §1º, e 195, I, da CF/88, posto que o ICMS é repassado no preço final do produto ao consumidor, de modo que a empresa tem, efetivamente, capacidade contributiva para o pagamento do PIS e da COFINS sobre aquele valor, que acaba integrando o seu faturamento. 6. Reconhecida a divergência, deve prevalecer o entendimento consolidado no âmbito do E. STJ, segundo o qual, o ICMS integra a base de cálculo do PIS e da COFINS, proponde-se como verbete da Súmula desta Corte Regional: "A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do PIS e da COFINS". 7. Incidente de Uniformização de Jurisprudência reconhecido.”<sup>6</sup>*

No mesmo desiderato, em hipóteses análogas, seria firmado o entendimento de que o ICMS deveria integrar a base de cálculo do próprio ICMS, por compor o valor da operação de circulação de mercadorias em destaque:

*“1. Recurso Extraordinário. Repercussão geral. 2. Taxa Selic. Incidência para atualização de débitos tributários. Legitimidade. Inexistência de violação aos princípios da legalidade e da anterioridade. Necessidade de adoção de critério isonômico. N o julgamento da ADI 2.214, Rel. Min. Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, DJ 19.04.2002, ao apreciar o tema, esta Corte assentou que a medida traduz rigorosa igualdade de tratamento entre contribuinte e fisco e que não se trata de imposição tributária. 3. ICMS. Inclusão do montante do tributo em sua própria base de cálculo. Constitucionalidade. Precedentes. A base de cálculo do ICMS, definida como o valor da operação de circulação de mercadorias (art. 155, II, da CF/1988, c/c arts. 2º, I, e 8º, I, da LC 87/1996), inclui o próprio montante do ICMS incidente, pois ele faz parte da importância paga pelo comprador e recebida pelo vendedor na operação. A Emenda Constitucional nº 33, de 2001, inseriu a linha “i” no inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, para fazer constar que cabe à lei complementar “fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço”. Ora, se o texto dispõe que o ICMS deve ser calculado com o montante do imposto inserido em sua própria base de cálculo também na importação de bens, naturalmente a interpretação que há de se feita é que o imposto já era calculado dessa forma em relação às operações internas. Com a alteração constitucional, a Lei*

---

6 TRF2, 0010664-86.2007.4.02.5001, Classe: INCIDENTE DE UNIFORMIZAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA, Órgão julgador: 2ª SEÇÃO ESPECIALIZADA, Relator Des. LANA REGUEIRA, Data de decisão 09/03/2016, Data de disponibilização 14/04/2016.

*Complementar ficou autorizada a dar tratamento isonômico na determinação da base de cálculo entre as operações ou prestações internas com as importações do exterior, de modo que o ICMS será calculado “por dentro” em ambos os casos. 4. Multa moratória. Patamar de 20%. Razoabilidade. Inexistência de efeito confiscatório. Precedentes. A aplicação da multa moratória tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim, para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, de um lado não poderia ser pífia, mas de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos. O acórdão recorrido encontra amparo na jurisprudência desta Suprem Corte, segundo a qual não é confiscatória a multa moratória no importe de 20% (vinte por cento). 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento.”<sup>7</sup>*

Logo, para a Fazenda Nacional, determinações de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, além de estar em dissonância com a jurisprudência até então consolidada a respeito do tema, se mostram como *contra legem*, uma vez que configura violação, em especial do disposto no artigo 3º, caput, da Lei nº 9.718/1998, no art.12, do Decreto-Lei nº 1.598/1977, e nos arts. 1º, parágrafo 3, e 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, desprezando-se as alterações introduzidas pela Lei nº 12.937/2014, então em vigor.

Nesse sentido, etária o Juiz, impedido de atuar como legislador positivo e, por via de consequência, de criar novas hipóteses de exclusão e de dedução da receita bruta, além daquelas já previstas, de forma taxativa, nos arts. 1º, paragrafo 3 e 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 com as alterações introduzidas pela Lei nº 12.973/2014, respectivamente, sob pena de incorrer em violação do princípio constitucional da separação de poderes (art. 2º CF de 1988)<sup>8</sup>.

---

7 RE 582461, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 18/05/2011, REPERCUSSÃO GERAL – MÉRITO DJe-158 DIVULG 17-08-2011 PUBLIC 18-08-2011 EMENT VOL-02568-02 PP-00177.

8 STJ, AgRg no REsp 1418442/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/09/2014, DJe 02/10/2014.

### 3.4 COMPENSAÇÃO NOS TERMOS DA LEI Nº 8.323/1991

Caberia ainda, analisar o disposto no artigo 66 da Lei 8.383/91:

*“Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributo e contribuições federais, inclusive previdenciárias, mesmo quando resultantes de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a períodos subsequentes.*

*Parágrafo 1º. A compensação só poderá ser efetuada entre tributos e contribuições da mesma espécie.*

*Parágrafo 2º. É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.*

*Parágrafo 3º. A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do tributo ou contribuição ou receita, corrigido monetariamente com base na variação da UFIR.*

*Parágrafo 4º. O Departamento da Receita Federal e o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo.”*

Em seguida, a Lei 9.250 reforça o conteúdo da Lei nº 8.383/91, pelo que passou a determinar:

*“Art. 39. A compensação de que trata o art. 66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art. 58 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, somente poderá ser efetuada com o recolhimento de importância correspondente a imposto, taxa, contribuição federal ou receitas patrimoniais de mesma espécie e destinação constitucional, apurado em períodos subsequentes.”*

Primeiramente, cumpriria asseverar que mesmo a compensação prevista na Lei 8.383/91 apenas é permitida na hipótese de inexistência de controvérsia a respeito do crédito em favor do contribuinte. Em caso de controvérsia, é de se aplicar o disposto no art. 170 A do CTN.

De modo a resguardar o interesse da Fazenda Nacional, nas hipóteses de provimento das demandas dos contribuintes, com reconhecimento dos créditos por eles pleiteados, é apresentada tal análise.

A Lei nº 8.383/91 permitiu a compensação de créditos do contribuinte decorrentes de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive as previdenciárias, e receitas patrimoniais, com tributos, contribuições e receitas da mesma espécie e mesma destinação constitucional (conforme Lei 9.250/95), relativo a períodos subsequentes.

Em considerações apresentadas obre a Lei 8.383/91, Hugo e Brito Machado afirma que os objetos de compensação nela prevista “*são, de um lado, um futuro crédito tributário, e não um crédito tributário já constituído, posto que relativo a período futuro; e, do outro, um crédito que o sujeito passivo d relação tributária tem perante a Fazenda Pública, em decorrência de pagamento indevido de tributo*”<sup>9</sup>.

A distinção entre as espécies tributárias, de maneira correta, para fins de determinação das espécies tributárias compensáveis entre si, deve levar em conta os critérios constitucionais e legais, (Código Tributário Nacional, *in casu*), de distinção de espécies tributárias. Pelos critérios constitucionalmente firmados, desde que estabelecido no RE 146.733-9/SP, de relatoria do Ministro Moreira Alves, são obtidas 5 espécies tributárias: Impostos, Taxas, Contribuições de Melhoria, Contribuições e Empréstimos Compulsórios.

Porém, o estudo do texto constitucional, de acordo com os ensinamentos de Hugo de Brito Machado, podem ser obtidas conclusões diversas.

*“No sistema jurídico estão as normas, integrantes do denominado Direito Financeiro, que cuidam da distribuição dos recursos decorrentes da arrecadação dos tributos. Tais normas, no caso, são de capital importância para o correto entendimento do § 1º do art. 66 da Lei n. 8.383/91. Assim, a expressão tributos e contribuições da mesma espécie deve ser entendida como a dizer tributos e contribuições com a mesma destinação constitucional. A explicação é fácil. Quase desnecessária. Se o tributo pago indevidamente teve destinação diversa daquela que se deixa de pagar, em face da compensação, estará havendo evidente e indevida distorção na partilha das receitas tributárias.*”

---

9 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 27. ed. rev., atual e ampl. São Paulo: Malheiros, 2006.

*A exigência de que se trate de tributo com mesma destinação constitucional, como condição a viabilizar a compensação, que sustentamos desde a 10ª edição deste Curso, no início de 1995, passou a fazer parte do texto expresso da lei, por força do art. 39 da Lei n. 9.250, de 26.12.1995, de sorte que hoje é indiscutível.”*

Deve-se ainda, levar em consideração o estabelecido no art.4º do CTN, que determina:

*“Art. 4º. A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação...”*

Com base nesses entendimentos, os contribuintes apenas poderiam realizar a compensação requerida com tributos de mesma espécie e mesma destinação constitucional do PIS e da COFINS. Em outras palavras, as compensações de eventuais créditos apurados a título de COFINS, só poderá ocorrer com débitos de COFINS, bem como de eventuais créditos de PIS, com débitos de PIS.

Em resumo, é perceptível que as teses defensivas apresentadas pela União, por meio da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional se baseiam nos seguintes argumentos:

- (i) Inexistência de coisa julgada nos autos do RE nº 574.706/PR (paradigma com repercussão geral), em razão de pendência de apreciação dos embargos declaratórios opostos pela UNIÃO FEDERAL nos autos daquela demanda, por meio dos quais se requereu a modulação dos efeitos do acórdão paradigma, o que, na sua visão, implicaria em insegurança jurídica, na inaplicabilidade pretendida do acórdão paradigma e no necessário sobrestamento da presente discussão;
- (ii) o ICMS não é um mero repasse feito aos Entes Tributantes e compõe, sim, o conceito de faturamento/receita bruta (base de cálculo do PIS e da COFINS);
- (iii) com base no Princípio da Solidariedade, deve o ICMS ser incluído na base de cálculo do PIS e da COFINS, uma vez que a CRFB/1988



define expressamente que a Seguridade Social deve ser financiada por toda a Sociedade (indiscriminadamente);

- (iv) o legislador ordinário, por meio da Lei Complementar Federal (LCF) nº 70 (de 30 de dezembro de 1991 – que institui a contribuição para o financiamento da Seguridade Social), que, no parágrafo único, do seu artigo 2º, define o rol das hipóteses que não serão incluídas no conceito de receita bruta/faturamento para fins de definição da base de cálculo do PIS e da COFINS e o ICMS não encontra previsão neste rol, o que implica na sua necessária inclusão na referida base de cálculo, uma vez que o legislador ordinário supostamente teria definido assim;
- (v) o legislador ordinário definiu, como base de cálculo do PIS e da COFINS, a receita bruta (todos os custos que compõem o valor da mercadoria) e não a receita líquida (valor da mercadoria com a exclusão dos custos repassados ao consumidor final), não havendo que se falar em exclusão de custos em razão da sua natureza (como o ICMS);
- (vi) eventual restituição dos valores devidos à título de PIS e COFINS relativos à exclusão do ICMS somente poderia ser pleiteada pelo contribuinte de fato (ou seja, àquele que comprova que suportou o ônus fiscal), o que, na visão da Fazenda Nacional, não ocorre nas discussões dos mandados de segurança impetrados pelos contribuintes;
- (vii) por fim, que a jurisprudência do Egrégio STJ (em especial as Súmulas 258, do antigo Tribunal Federal de Recursos – TFR, atual STJ; e as Súmulas 68 e 94, do Egrégio STJ) supostamente seria favorável aos interesses do Recorrente.

#### 4. POSICIONAMENTO DOS CONTRIBUINTE

Conforme já adiantado, Pessoas Jurídicas que realizam atividades que se encontram inseridas no campo de incidência do ICMS realizam regularmente o recolhimento do referido tributo, bem como cumprem com as obrigações acessórias atinentes ao referido tributo. Por esta razão estão sujeitas à incidência de tributos e contribuições sociais fiscalizadas e arrecadadas sob os cuidados da Receita Federal do Brasil, em especial a Contribuição destinada ao Financiamento da Seguridade Social – COFINS e a Contribuição destinada ao Programa de Integração Social – PIS, da mesma forma que realizam regularmente o recolhimento dos referidos tributos e o cumprimento com as obrigações acessórias a eles relacionados.

Ocorre que os mencionados tributos foram instituídos pela Lei Complementar nº 7 (de 7 de setembro de 1970) – PIS e pela Lei Complementar nº 70 (de 30 de dezembro de 1991) – COFINS. As hipóteses de incidência dos tributos encontram previsão constitucional nos artigos 149, § 2º, inciso III, alínea “a”, 195, inciso I, alínea “b” e artigo 239, da Constituição Federal, como destacado abaixo:

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

*(...)*

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

*(...)*

*III - poderão ter alíquotas:*

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

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

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

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

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

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

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

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

#### *LC 07/70*

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

*a) a primeira, mediante dedução do Imposto de Renda devido, na forma estabelecida no § 1º deste artigo, processando-se o seu recolhimento ao Fundo juntamente com o pagamento do Imposto de Renda;*

*b) a segunda, com recursos próprios da empresa, calculados com base no faturamento, como segue:”*

#### *LC 70/91*

*“Art. 1º Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal,*

*devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.*

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

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

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

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

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

Ocorre que ao contrário do entendimento capitaneado pela Fazenda Pública Federal, o ICMS incidente na atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte (circulação de mercadoria), não deve ser inserido no conceito de faturamento e, portanto, na base de cálculo da Contribuição ao PIS e a COFINS.

Contudo, tendo em vista o mencionado entendimento aplicado pela Receita Federal, atualmente, os contribuintes se veem obrigados a incluir os valores relativos ao ICMS na base de cálculo das mencionadas contribuições sociais, fator que por óbvio onera de forma demasiadamente indevida o exercício da atividade desempenhada pelas empresas.

Assim, os contribuintes em sede de mandado e segurança estão a objetivar ver reconhecido seu direito líquido e certo de não se submeter ao entendimento indevidamente aplicado pela Receita Federal, no sentido de que os valores relativos ao ICMS incidente sobre o desempenho de sua atividade econômica deveriam ser incluídos na base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS.

#### 4.1 A INCONSTITUCIONALIDADE E O DESCABIMENTO DA INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS – DIREITO À RESTITUIÇÃO

Em consonância com o exposto, atualmente, os contribuintes se veem obrigados a incluir os valores relativos ao ICMS incidente em suas atividades na base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, de forma a tributar o referido imposto como se faturamento/receita bruta fosse.

Deve-se lembrar que a Contribuição ao PIS foi instituída pela Lei Complementar nº 07/70, enquanto a COFINS foi instituída pela Lei Complementar nº 70/91.

Neste cenário, a base de cálculo das referidas contribuições foi definida como o faturamento da empresa, conceituado como “*a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza*”, nos termos do artigo 2º, da Lei Complementar nº 70/91 (supratranscrito), cuja redação foi ratificada pelo artigo 3º, da Lei nº 9.718/98.

Contudo, é inegável que ambos os conceitos deverão ser entendidos como o **resultado da venda de bens ou da prestação de serviços feita pela pessoa jurídica**, de forma a não incluir, portanto, **supostas** receitas que, em verdade são apenas ônus fiscais, destinadas a um ente federativo, tal como ocorre com o ICMS, que nada tem a ver com as receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Em síntese, a expressão “*faturamento*”, no contexto empregado pelo artigo 195, I, b da Constituição Federal deve ser entendido como a riqueza obtida pelo contribuinte durante o exercício de sua atividade econômica, de forma a inadmitir-se, portanto, a inclusão, nesse conceito, de receitas pertencentes a terceiros, como no caso do ICMS.

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

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

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

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

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

Deste modo, não há como se perseguir o conceito de “faturamento” sem a necessária observação das normas inerentes ao direito comercial. Nesse sentido, para o direito comercial, faturamento nada mais é do que a contrapartida econômica, auferida como riqueza própria. Nesse sentido, versam as lições do professor Roque Antonio Carraza<sup>10</sup>:

*“Ora, faturamento, para o direito comercial, para a doutrina e para a jurisprudência, nada mais é que a expressão econômica de operações mercantis ou similares, realizadas, no caso em estudo, por empresas que, por imposição legal, sujeitam-se ao recolhimento do PIS e da CONFINS.*

*O faturamento (que, etimologicamente, advém de fatura) corresponde, em última análise, ao somatório do valor das operações negociais realizadas pelo contribuinte. Faturar, pois, é obter receita bruta proveniente da venda de mercadorias ou, em alguns casos, da prestação de serviços.*

*Noutras palavras, faturamento é a contrapartida econômica, auferida, como riqueza própria, pelas empresas em razão do desempenho de suas atividades típicas. Conquanto nesta contrapartida possa existir um componente que corresponde ao*

---

<sup>10</sup> CARRAZA, Roque Antonio. ICMS. 17ª edição. Editora Malheiros. 2015

*ICMS devido, ele não integra nem adere ao conceito de que estamos cuidando.”*

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

Ou seja, o ICMS é receita do ente federativo (Estado), e, portanto, não se insere no âmbito das receitas próprias dos contribuintes que, como dito, são advindas do desempenho de sua atividade. **Deste modo, os Contribuintes-Impetrantes acabam por se tornar meros agentes arrecadadores do Estado.**

Sobre o tema, as lições de AIRES F. BARRETO<sup>11</sup> são esclarecedoras:

*“(...) os valores que transitam pela caixa das empresas (ou pelos cofres públicos) são de duas espécies: os que configuram receitas e os que se caracterizam como meros ingressos (...). **Receitas são entradas que modificam o patrimônio da empresa, incrementando-o. Ingressos envolvem tanto as receitas como as somas pertencentes a terceiros (valores que integram o patrimônio de outrem).** São aqueles valores que não importam modificação no patrimônio de quem os recebe, para posterior entrega a quem os pertencem. (...). **Os meros ingressos não configuram receitas** (...). **A doutrina é uníssona em conceituar receita como entrada que, sem quaisquer reservas, condições ou correspondências no passivo, se integra ao patrimônio da empresa, acrescendo-o, incrementando-o.** A orientação da legislação, seja mercantil, seja tributária, é, precisamente, consagradora dessa sistemática. **Efetivamente, as entradas que não correspondam a incrementos financeiros próprios são sempre escrituradas, contabilmente, de modo a salientar sua radical distinção, relativamente às demais. Os repasses e reembolsos são contabilizados de maneira a deixar patente sua natureza.** (...)”*

*Assim, ao mesmo tempo em que as empresas inscrevem esses valores nos seus ativos, registram nos seus passivos a necessária contrapartida, de igual valor, para o terceiro favorecido, a elas*

<sup>11</sup> BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na Lei. 3ª Edição. São Paulo: Dialética, 2009. Pág. 367-369.

*estranho. Não há, portanto, nenhum incremento nos seus patrimônios”. (grifou-se)*

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

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

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

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

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

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

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

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



Deste modo, tendo em vista que o ICMS é receita própria do Estado, decerto que este jamais poderia integrar o conceito de faturamento. Nessa linha, cumpre destacarmos mais uma vez as lições de Roque Antonio Carraza<sup>12</sup>:

*“Em suma, a inclusão, na base de cálculo do PIS e da COFINS, do valor correspondente ao ICMS pago abre espaço a que a União Federal locuplete-se com exações híbridas e teratológicas, que não se ajustam aos modelos de nenhum dos tributos que a Constituição, expressa ou implicitamente, lhe outorgou.*

*Eis por que estamos sempre mais convencidos de que o ICMS recolhido pelo contribuinte não pode integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS que lhe são exigidos. Do contrário a base de cálculo destes dois tributos passaria a ser o faturamento mais o montante que paga a título de ICMS. Haveria, aí, nítido aumento dos tributos, pela indevida majoração de suas bases de cálculo. Indevida, por que sem respaldo na Lei Suprema”*

Exatamente neste sentido, **FOI PROFERIDO ACÓRDÃO PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**, no âmbito do Recurso Extraordinário nº 240.785-2/MG, de relatoria do Ministro Marco Aurélio Mello, no qual restou assentado que os valores relativos ao ICMS não estão inseridos no conceito de faturamento e receita bruta, razão pela qual não podem ser incluídos na base de cálculo do PIS e da COFINS, sob pena de violação ao artigo 195, I da Constituição Federal. Vejamos:

*“A tríplice incidência da contribuição para financiamento da previdência social, a cargo do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, foi prevista tendo em conta a folha dos salários, o faturamento e o lucro. As expressões utilizadas no inciso I do artigo 195 em comento hão de ser tomadas no sentido técnico consagrado pela doutrina e jurisprudencialmente. Por isso mesmo, esta Corte glosou a possibilidade de incidência da contribuição, na redação primitiva da Carta, sobre o que pago àqueles que não mantinham vínculo empregatício com a empresa, emprestando, assim, ao vocábulo “salários”, o sentido técnico-jurídico, ou seja, de remuneração feita com base no contrato de trabalho – Recurso Extraordinário nº 128.519-2/DF. Jamais imaginou-se ter a referência à folha de salários como a apanhar, por exemplo, os acessórios, os encargos ditos trabalhistas resultantes do pagamento efetuado. **Óptica diversa não pode ser emprestada ao preceito constitucional, revelador da incidência sobre o faturamento.** Este decorre, em si, de um negócio jurídico, de uma operação, importando, por tal motivo, o que percebido por*

<sup>12</sup> CARRAZA, Roque Antonio. ICMS. 17ª edição. Editora Malheiros. 2015

aquele que a realiza, considerada a venda de mercadoria ou mesmo a prestação de serviços. A base de cálculo da Cofins não pode extravasar, desse modo, sob o ângulo do faturamento, o valor do negócio, ou seja, a parcela percebida com a operação mercantil ou similar. O CONCEITO DE FATURAMENTO DIZ COM RIQUEZA PRÓPRIA, QUANTIA QUE TEM INGRESSO NOS COFRES DE QUEM PROCEDE À VENDA DE MERCADORIAS OU À PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS, IMPLICANDO, POR ISSO MESMO, O ENVOLVIMENTO DE NOÇÕES PRÓPRIAS AO QUE SE ENTENDE COMO RECEITA BRUTA. DESCABE ASSENTAR QUE OS CONTRIBUINTES DA COFINS FATURAM, EM SI, O ICMS. O VALOR DESTA REVELA, ISTO SIM, UM DESEMBOLSO A BENEFICIAR A ENTIDADE DE DIREITO PÚBLICO QUE TEM A COMPETÊNCIA PARA COBRÁ-LO. A conclusão a que chegou a Corte de origem, a partir de premissa errônea, importa na incidência do tributo que é a Cofins, não sobre o faturamento, mas sobre outro tributo já agora da competência de unidade da Federação. No caso dos autos, muito embora com a transferência do ônus para o contribuinte, ter-se-á, a prevalecer o que decidido, a incidência da Cofins sobre o ICMS, ou seja, a incidência de contribuição sobre imposto, quando a própria Lei Complementar nº 70/91, fiel à dicção constitucional, afastou a possibilidade de incluir-se, na base de incidência da Cofins, o valor devido a título de IPI. Difícil é conceber a 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. Cumpre ter presente a advertência do ministro Luiz Gallotti, em voto proferido no Recurso Extraordinário nº 71.758: “se a lei pudesse chamar de compra e venda o que não é compra, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiaria todo o sistema tributário inscrito na Constituição” - RTJ 66/165. 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 contrário 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. Por isso mesmo, o artigo 110 do Código Tributário Nacional conta com regra que, para mim, surge simplesmente pedagógica, com sentido didático, a revelar que: 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.*

**Da mesma forma que esta Corte excluiu a possibilidade de ter-se, na expressão “folha de salários”, a inclusão do que satisfeito a 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.** Admitir o contrário é querer, como salientado por Hugo de Brito Machado em artigo publicado sob o título “Cofins - Ampliação da base de cálculo e compensação do aumento de alíquota”, em “CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS - PROBLEMAS JURÍDICOS”, que a lei ordinária redefina conceitos utilizados por norma constitucional, alterando, assim, a Lei Maior e com isso afastando a supremacia que lhe é própria. **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 considerado, isso sim, um desembolso.** Por tais razões, conheço deste recurso extraordinário e o provejo para, reformando o acórdão proferido pela Corte de origem, julgar parcialmente procedente o pedido formulado na ação declaratória intentada, assentando que não se inclui na base de cálculo da contribuição, considerado o faturamento, o valor correspondente ao ICMS. Com isso, inverte os ônus da sucumbência, tais como fixados na sentença prolatada.” (grifou-se)

No mesmo sentido, foi proferida recente decisão pelo **Superior Tribunal de Justiça**, nos autos do AEREsp nº 593.627/RN que, em claro indicativo de alteração do entendimento até então capitaneado pelo referido Tribunal, entendeu que, de fato, os valores relativos ao ICMS incidente nas operações realizadas pelo contribuinte não devem ser incluídos na base de cálculo do PIS e da COFINS.

**“AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS. POSSIBILIDADE. AGRAVO REGIMENTAL PROVIDO.**

*I - A existência de repercussão geral no RE 574.706-PR, em relação à matéria ora debatida, não impede sejam julgados os recursos no âmbito desta Corte.*

*II - O ICMS é um imposto indireto, ou seja, tem seu ônus financeiro transferido, em última análise, para o contribuinte de fato, que é o consumidor final.*

***III - CONSTITUINDO RECEITA DO ESTADO-MEMBRO OU DO DISTRITO FEDERAL, A PARCELA CORRESPONDENTE AO ICMS PAGO NÃO TEM NATUREZA DE FATURAMENTO OU RECEITA, MAS DE SIMPLES INGRESSO FINANCEIRO, NÃO PODENDO COMPOR A BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS.***

*IV - Conquanto a jurisprudência desta Corte tenha sido firmada no sentido de que a parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do PIS e do extinto FINSOCIAL, posicionamento sedimentado com a edição das Súmulas 68 e 94, tal discussão alcançou o Supremo Tribunal Federal e foi analisada no RE 240.785/MG, julgado em 08.10.2014, que concluiu que "A BASE DE CÁLCULO DA COFINS SOMENTE PODERIA INCIDIR SOBRE A SOMA DOS VALORES OBTIDOS NAS OPERAÇÕES DE VENDA OU DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. DESSA FORMA, ASSENTOU QUE O VALOR RETIDO A TÍTULO DE ICMS NÃO REFLETIRIA A RIQUEZA OBTIDA COM A REALIZAÇÃO DA OPERAÇÃO, POIS CONSTITUIRIA ÔNUS FISCAL E NÃO FATURAMENTO" (Informativo do STF n. 762).*

*V - Agravo regimental provido.”<sup>13</sup>(grifou-se)*

Do mesmo modo, sobreleva notar que o Tribunal Regional Federal da 2ª Região também já proferiu entendimento no sentido de que o ICMS deve ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS, conforme destacado abaixo.

***“TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS/COFINS. BASE DE CÁLCULO. ICMS. EXCLUSÃO. ART. 195, I DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. COMPENSAÇÃO. 1 - O Plenário do Supremo Tribunal Federal concluiu em 08/10/2014, o julgamento do recurso extraordinário a respeito do tema (RE 240.785/MG, Relator Ministro Marco Aurélio), em que foi reconhecida a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, apesar de ainda não julgada a Ação Declaratória de Constitucionalidade - ADC nº 18 e o RE 574706, com repercussão geral reconhecida. 2 - Restou assentado pelo STF que há violação ao art. 195, I, da CF, ao fundamento de que a base de cálculo da COFINS somente pode incidir sobre a soma dos valores obtidos nas operações de venda ou de prestação de serviços, ou seja, sobre a riqueza obtida com a realização da operação, e não sobre ICMS,***

<sup>13</sup> STJ, 1ª Turma, AgRg no AREsp 593.627/RN, Rel. p/ Acórdão Ministra REGINA HELENA COSTA, julgado em 10/03/2015, DJe 07/04/2015

**que constitui ônus fiscal e não faturamento. 3 - O CONCEITO DE RECEITA BRUTA, TAL COMO DEFINIDO NOS DISPOSITIVOS LEGAIS QUE REGEM A PIS E A COFINS (EQUIVALENTE AO DE FATURAMENTO), NÃO PODE ABRANGER O APORTE RETIDO EM RAZÃO DO ICMS.** (...) 5 - *Apelação conhecida e provida. Sentença reformada. Ordem de segurança concedida.*"<sup>14</sup> (grifou -se)

Este entendimento também foi referendado por outros Tribunais Regionais Federais que, assim como o STF, o STJ e o TRF-2, entendem pela inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições sociais em questão. Como exemplo, destacamos os seguintes acórdãos proferidos pelo Tribunal Regional da 3ª Região.

*“PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. AGRAVO INTERNO. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. AGRAVO DESPROVIDO.*

*1. A novel jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça reconheceu a exclusão da parcela relativa ao ICMS da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS.*

*2. A EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES EM COMENTO DECORRE DA AUSÊNCIA DE NATUREZA JURÍDICA DE RECEITA OU FATURAMENTO DAQUELA PARCELA, VISTO QUE APENAS REPRESENTA O INGRESSO DE VALORES NO CAIXA DA PESSOA JURÍDICA, QUE É OBRIGADA A REPASSÁ-LOS AO ESTADO MEMBRO.*

*3. Agravo interno desprovido.*"<sup>15</sup>,

*“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS INFRINGENTES. ICMS. INCLUSÃO. BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS. IMPOSSIBILIDADE. ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL CONSOLIDADO. RECURSO DESPROVIDO.*

*1. Encontra-se, atualmente, consolidada a jurisprudência da Suprema Corte, a quem cabe o exame definitivo da matéria constitucional, no sentido da inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, conforme constou do Boletim de Notícias do Supremo Tribunal Federal nº 762 de 06 a 11 de Outubro de 2014 (RE 240.7852/MG).*

*2. Embargos infringentes desprovidos.*"<sup>16</sup>

<sup>14</sup> TRF2, 3ª Turma Especializada, Apelação Cível 0007618-87.2006.4.02.5110, Relatora Desembargadora Federal GERALDINE PINTO VITAL DE CASTRO, julgado em 09.12.2014, DJE 16.12.2014

<sup>15</sup> TRF 3ª Região. Agravo Legal em Agravo de Instrumento Nº 002704214.2014.4.03.0000/SP. Rel. Des. Márcio Moaraes. Publicado em 18/09/2015.

**“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. INCLUSÃO DO ICMS e DO ISS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DESCABIMENTO.**

*Questiona-se a inclusão na base de cálculo da COFINS e do PIS da parcela referente ao ISS e ao ICMS.*

*O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE nº 240.785MG, sinaliza no sentido da impossibilidade de cômputo do valor do ICMS na base de cálculo da COFINS, afastando o entendimento sumulado sob o nº 94 do STJ que prescrevia que "A parcela relativa ao ICMS incluisse na base de cálculo do FINSOCIAL."*

**Destarte, aplicando-se o entendimento do qual compartilho, indevida a inclusão do ISS e ICMS na base de cálculos das contribuições ao PIS e COFINS.** *Apelação provida.*<sup>17</sup>

**DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. DUPLO AGRAVO INOMINADO. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS. VALIDADE. APROVEITAMENTO DO TÍTULO. JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA. RECURSOS DESPROVIDOS.**

*1. Consolidada a jurisprudência da Suprema Corte, a quem cabe o exame definitivo da matéria constitucional, no sentido da inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, conforme RE 240.785, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJE 16/12/2014.*

*2. A orientação no plano constitucional, a partir do precedente citado, foi adotada, recentemente, no seguinte julgado do Superior Tribunal de Justiça, em que se afastou, inclusive, a incidência das respectivas Súmulas 68 e 94, conforme AgRg no ARESP 593.627, Rel. p/ acórdão Min. REGINA HELENA COSTA, DJe 07/04/2015.*

*3. Embora cabível excluir o ICMS da base de cálculo das contribuições, não se reconhece a nulidade da execução fiscal, que deve prosseguir pelo saldo efetivamente devido, não se cogitando, de extinção da execução fiscal, na conformidade da jurisprudência consolidada.*

*4. Agravos inominados desprovidos.*<sup>18</sup>

---

<sup>16</sup> TRF 3ª Região, SEGUNDA SEÇÃO, EI 000026678.2012.4.03.6100, Rel. DESEMBARGADORA FEDERAL ALDA BASTO, julgado em 04/11/2014, eDJF3 Judicial 1 DATA:13/11/2014

<sup>17</sup> TRF 3ª Região, TERCEIRA TURMA, AMS 001576818.2007.4.03.6105, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL NERY JUNIOR, julgado em 03/04/2014, eDJF3 Judicial 1 DATA:11/04/2014)

<sup>18</sup> TRF 3ª Região, TERCEIRA TURMA, AI 003002753.2014.4.03.0000, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL CARLOS MUTA, julgado em 21/05/2015, eDJF3 Judicial 1 DATA:28/05/2015)

Com base nas considerações acima expostas, não restam quaisquer dúvidas de que a concessão da segurança aos contribuintes é medida que se faz necessária, a fim de que seja reconhecido o direito dos Impetrantes não se submeter ao recolhimento da Contribuição ao PIS e da COFINS com a inclusão, na base de cálculo, do ICMS.

Por oportuno, em virtude dos pleitos dos reconhecimentos do descabimento da inclusão da parcela do ICMS sobre a base de cálculo do PIS e da COFINS, **os IMPETRANTES requerem seja reconhecido o seu direito à restituição dos montantes de PIS e de COFINS recolhidos a maior nos últimos 5 anos, nos termos do artigo 168 do CTN<sup>19</sup>, acrescidos dos juros e das penalidades pecuniárias de acordo com o artigo 167 do CTN<sup>20</sup>.**

---

<sup>19</sup> Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;

II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

<sup>20</sup> Art. 167. A restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, salvo as referentes a infrações de caráter formal não prejudicadas pela causa da restituição.

#### 4.2 TESE FIRMADA NO SENTIDO DE QUE O ICMS NÃO COMPÕE A BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E DA COFINS – DESNECESSIDADE DE SOBRESTAMENTO DAS DEMANDAS

Em sua argumentação a Fazenda Nacional afirma a necessidade de sobrestamento das demandas relacionadas à matéria em questão, em razão de suposta inexistência de coisa julgada nos autos do RE nº 574.706/PR (paradigma com repercussão geral), em razão de pendência de apreciação dos embargos declaratórios opostos pela União Federal nos autos daquela demanda, bem como pela possibilidade de que seja realizada a modulação dos efeitos do acórdão paradigma, conforme se observa, por exemplo, de trecho de Recurso Extraordinário interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, nos autos do processo 0116035-78.2017.4.02.5101, conforme folhas 334/335:

*“Com efeito, em relação ao RE nº 574.706/PR, no presente momento pendem de apreciação embargos de declaração opostos pela UNIÃO, nos quais, além de relevantes considerações sobre os limites materiais do julgado, há requerimento de modulação dos efeitos do decisum.*

*Como se sabe e foi ressaltado nos aclaratórios, os limites e o alcance da tese firmada no julgamento do RE nº 574.706/PR – inclusive com a necessária distinção entre ratio decidendi e obiter dictum –, bem como a extensão e o termo inicial dos seus efeitos, somente serão fixados com exatidão após o julgamento dos embargos de declaração opostos pela UNIÃO naqueles autos.*

*(,,)*

*Assim, a UNIÃO/FN requer seja sobrestado o presente feito até o julgamento dos referidos Embargos Declaratórios e o consequente trânsito em julgado da decisão do RE nº 574.706/PR”.*

Ocorre que, a despeito do que tenta fazer crer a PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL, ainda que não exista trânsito em julgado do RE nº 574.706/PR, inclusive pela ausência de julgamento dos embargos de declaração opostos, já houve a publicação do referido acórdão paradigma e o correspondente envio de comunicação aos Tribunais Pátrios acerca do entendimento firmado em sede de repercussão geral para sua aplicação imediata (nos termos do Informativo/STF nº 857 – divulgado em 27 de março de 2017).



Veja-se, o que se sabe (pública e notoriamente – a tese já está disponível para consulta no *site*<sup>21</sup> do Egrégio Supremo Tribunal Federal – **conforme cópia reprográfica a seguir**) é que a tese firmada no julgamento **em questão resta pacificada no sentido de que o ICMS não deve ser incluído na base de cálculo do PIS e da COFINS:**

Tema	Paradigma	Tese de Repercussão Geral	Tese / Data Tese
(...)			
069	RE 574706 Acórdão	O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS.	15/03/2017

Ademais, como brilhantemente apontado no trecho a seguir reproduzido do acórdão recorrido, que motivou o recurso extraordinário mencionado, **no ordenamento jurídico pátrio atualmente vigente**<sup>22</sup>, **nenhum órgão vinculado ao Poder Judiciário pode decidir em sentido contrário a entendimento firmado por esse Egrégio STF em sede de repercussão geral**, mesmo que não transitado em julgado e ainda que venha a ser modulado os efeitos da referida decisão. Veja-se:

O evento ora em análise subsume-se no artigo 311, inciso II, do Código de Processo Civil. Ainda que venha a ser dada modulação aos efeitos da decisão proferida, por maioria, no RE 574.706, contrária ao interesse da parte autora, não se pode admitir, presentemente, prolação de decisão que contradiga o entendimento do Supremo Tribunal Federal, em rito de repercussão geral. Há de se considerar que não há decisão determinando o sobrestamento da questão controvertida nestes autos pelas instâncias ordinárias.

A alegação de que somente com o trânsito em julgado se teria noção do entendimento firmado no julgamento em apontamento não merece prosperar, especialmente nos casos, em que a tese firmada é clara e já é, inclusive, reproduzida largamente pelos Tribunais Pátrios, inclusive com orientação expressa do Egrégio STF neste sentido (Informativo/STF nº 857 – divulgado em 27 de março de 2017).

<sup>21</sup> Acesso em 19 de junho de 2018:  
< <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/abrirTemasComRG.asp> >

<sup>22</sup> NCPC:  
“Art. 311. **A tutela da evidência será concedida, independentemente da demonstração de perigo de dano ou de risco ao resultado útil do processo, quando:**  
(...)  
**II - as alegações de fato puderem ser comprovadas apenas documentalmente e houver tese firmada em julgamento de casos repetitivos ou em súmula vinculante;**”

Por oportuno, uma eventual não aplicação do referido julgamento, antes do seu trânsito em julgado, teria efeito nulo prático, uma vez que, com a ocorrência deste, a aplicação seria imediata e obrigatória.

Portanto, qualquer tentativa de afastar o referido acórdão paradigma, ou de declarar o sobrestamento das demandas que verse sobre o tema, não teria efeitos práticos justificáveis, especialmente porque a tese firmada é simples e direta, no sentido de não ser incluído o ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, inexistindo interpretação plausível em sentido diverso (mesmo que se analise com muita boa vontade a tese defendida pela UNIÃO).

Ademais, como se não bastasse, tem-se que a oposição de embargos de declaração apenas permite a correção de obscuridade, contradição, omissão ou erro material (nos termos do artigo 1.022<sup>23</sup>, do NCPC), ou seja, não possui o condão de modificar o resultado do julgamento, com o que, não se vislumbra impedimento a sua aplicação imediata.

Tanto é que o STF emitiu comunicação aos Tribunais Pátrios (Informativo/STF nº 857 – divulgado em 27 de março de 2017) com indicação expressa de que o referido precedente já produz efeitos e deve ser aplicado imediatamente aos demais caso que versem sobre o tema.

Neste cenário, tais entendimentos elaborados nesse sentido, pela UNIÃO, também no tocante a este ponto, especialmente porque eventual suspensão não encontra guarida na legislação, não viola dispositivo da CRFB/1988, nem traria qualquer efeito processual prático à UNIÃO, representando, única e exclusivamente, tentativa de afastar/atrasar o efeito prático da presente demanda, por mera insatisfação.

---

<sup>23</sup> “Art. 1.022. Cabem embargos de declaração contra qualquer decisão judicial para:

*I - esclarecer obscuridade ou eliminar contradição;*

*II - suprir omissão de ponto ou questão sobre o qual devia se pronunciar o juiz de ofício ou a requerimento;*

*III - corrigir erro material.”*

#### 4.3 A NÃO INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS – JURISPRUDÊNCIA PACIFICADA NO EGRÉGIO STJ E NO EGRÉGIO STF

Inicialmente, é preciso destacar que, diferentemente do que alega a UNIÃO, como já exposto, foi proferido acórdão pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal (STF), em sede de repercussão geral, no âmbito do RE 574.706/PR, que reconheceu que os valores recolhidos a título de ICMS não podem ser incluídos na base de cálculo do PIS e da COFINS, o que pacificou a questão.

Isto porque, **os valores arrecadados a título de ICMS não se incorporam ao patrimônio do contribuinte e, dessa forma, não podem integrar a base de cálculo das mencionadas contribuições** (como visto no tópico 2.3.1).

Assim sendo, o **CONTRIBUINTE não pode ser considerado como titular do ICMS apesar de ser obrigado a realizar o seu recolhimento**, fato que evidencia ainda mais a sua condição de mero agente arrecadador do referido imposto para o Estado.

Exatamente neste sentido, sobreleva notar, como exemplo, que o Egrégio TRF2 também mantém o entendimento que o ICMS deve ser excluído da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, conforme destacado abaixo:

**“TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS/COFINS. BASE DE CÁLCULO. ICMS. EXCLUSÃO. ART. 195, I DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. COMPENSAÇÃO. 1 - O Plenário do Supremo Tribunal Federal concluiu em 08/10/2014, o julgamento do recurso extraordinário a respeito do tema (RE 240.785/MG, Relator Ministro Marco Aurélio), em que foi reconhecida a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, apesar de ainda não julgada a Ação Declaratória de Constitucionalidade - ADC nº 18 e o RE 574706, com repercussão geral reconhecida. 2 - Restou assentado pelo STF que há violação ao art. 195, I, da CF, ao fundamento de que a base de cálculo da COFINS somente pode incidir sobre a soma dos valores obtidos nas operações de venda ou de prestação de serviços, ou seja, sobre a riqueza obtida com a realização da operação, e não sobre ICMS, que constitui ônus fiscal e não faturamento. 3 - O CONCEITO DE RECEITA BRUTA, TAL COMO DEFINIDO NOS DISPOSITIVOS LEGAIS QUE REGEM A PIS E A COFINS (EQUIVALENTE AO DE FATURAMENTO), NÃO PODE**

**ABRANGER O APORTE RETIDO EM RAZÃO DO ICMS.** (...) 5 - *Apelação conhecida e provida. Sentença reformada. Ordem de segurança concedida.*”

“**TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PRESCRIÇÃO. LC Nº 118/2005. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. PIS E COFINS. ICMS. BASE DE CÁLCULO. TAXA SELIC. ARTIGO 170-A DO CTN. COMPENSAÇÃO. LEI Nº 9.430/96. INAPLICABILIDADE. 1. Reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal a inconstitucionalidade art. 4º, segunda parte, da LC 118/05, considerando-se válida a aplicação do novo prazo de 5 anos tão-somente às ações ajuizadas após o decurso da *vacatio legis* de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005. 2. O ICMS não compõe a base de cálculo das contribuições para o PIS e para a COFINS, como assentado pelo Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário nº 574.706-PR, em sede de repercussão geral. 3. Compensação das parcelas havidas, não prescritas, segundo os artigos 170-A, do CTN, 26, da Lei nº 11.457/07, e IN-SRF nº 600/2005, com correção pela Taxa SELIC na forma dos artigos 39, § 4º, da Lei n. 9.250/95 e 89, § 4º, da Lei n. 8.212/91. 4. Apelação de FORT FLEX COMERCIAL LTDA. parcialmente provida.**”<sup>24</sup>

“**Ementa: TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA – ICMS NA BASE DO PIS E DA COFINS. INCONSTITUCIONALIDADE - RE Nº 240785/MG. REPERCUSSÃO GERAL RE Nº 574.706-PR. JUÍZO DE RETRATAÇÃO ART. 1030, II CPC/15.**

1. O STF no julgamento do RE Nº 240785/MG e em sede de repercussão geral no julgamento do RE nº 574.706-PR, decidiu que o ICMS não integra a base de cálculo do PIS e da COFINS.

2. Modifica-se o acórdão de fls. 528/529, para dar provimento à apelação do contribuinte, a fim de aplicar ao caso concreto o *leading case* acima, julgado pelo STF.”<sup>25</sup>

“**MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. NÃO INCLUSÃO DO ICMS/ISSQN. PRECEDENTE DO STF EM REPERCUSSÃO GERAL.**

1. A questão controvertida nos autos diz respeito à inclusão do ISS e do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

2. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, em 15 de março de 2017, por maioria de votos decidiu no julgamento do RE 240785 que o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) não integra a base de cálculo das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), em julgamento proferido em

<sup>24</sup> 0007650-60.2008.4.02.5001. Órgão julgador: 3ª TURMA ESPECIALIZADA. Data de decisão 02/05/2017. Relator THEOPHILO MIGUEL.

<sup>25</sup> 0013788-77.2007.4.02.5001. Apelação Cível. 3ª TURMA ESPECIALIZADA. Data de decisão 02/05/2017. Relator: THEOPHILO MIGUEL

*Repercussão Geral, de modo que se faz necessário se alinhar ao novel entendimento do Excelso Pretório, mormente pelo fato de ter sido exarado em julgamento representativo de controvérsia, de observância obrigatória.*

*3. Não há qualquer distinção nos autos que admita o afastamento do entendimento proferido pela Suprema Corte que, em sua função típica, reconheceu a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, ao fundamento de que a arrecadação do ICMS não se enquadra entre as fontes de financiamento da seguridade social previstas nas Constituição, pois não representa faturamento ou receita, representando apenas ingresso de caixa ou trânsito contábil a ser totalmente repassado ao fisco estadual.*

*4. Em síntese, prevaleceu o voto da relatora, ministra Cármen Lúcia, no sentido de que a arrecadação do "ICMS" não se enquadra entre as fontes de financiamento da seguridade social previstas nas Constituição, pois não representa faturamento ou receita, representando apenas ingresso de caixa ou trânsito contábil a ser totalmente repassado ao fisco estadual. A tese de repercussão geral fixada foi a de que "O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS". Não obstante a decisão do STF trate apenas da não inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, aplica-se, por analogia, o mesmo raciocínio em relação ao ISSQN.*

*5. Destarte, correta a sentença ao julgar procedentes os pedidos da autora para exclusão do ICMS e do ISSQN no cômputo de PIS e da COFINS.*

*6. Remessa necessária e recurso da Fazenda Nacional desprovidos.”<sup>26</sup>*

No mesmo sentido, cumpre destacar que o mesmo Egrégio Tribunal Regional Federal também uniformizou sua jurisprudência de acordo com o entendimento proferido pelo Supremo Tribunal Federal.

**“MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. NÃO INCLUSÃO DO ICMS/ISSQN. PRECEDENTE DO STF EM REPERCUSSÃO GERAL. 1. A questão controvertida nos autos diz respeito à inclusão do ISS e do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. 2. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, em 15 de março de 2017, por maioria de votos decidiu no julgamento do RE 240785 que o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) não integra a base de cálculo das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), em julgamento**

<sup>26</sup> TRF2, AC nº 0038802-70.2015.4.02.5102, 4ª Turma Especializada, Des. Fed. Rel. Luiz Antônio Soares, j. em 03.07.2017.

*proferido em Repercussão Geral, de modo que se faz necessário se alinhar ao novel entendimento do Excelso Pretório, mormente pelo fato de ter sido exarado em julgamento representativo de controvérsia, de observância obrigatória.* 3. **Não há qualquer distinção nos autos que admita o afastamento do entendimento proferido pela Suprema Corte que, em sua função típica, reconheceu a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS,** ao fundamento de que a arrecadação do ICMS não se enquadra entre as fontes de financiamento da seguridade social previstas nas Constituição, **pois não representa faturamento ou receita, representando apenas ingresso de caixa ou trânsito contábil a ser totalmente repassado ao fisco estadual.** 4. Em síntese, prevaleceu o voto da relatora, ministra Cármen Lúcia, no sentido de que a **arrecadação do 'ICMS' não se enquadra entre as fontes de financiamento da seguridade social previstas nas Constituição, pois não representa faturamento ou receita, representando apenas ingresso de caixa ou trânsito contábil a ser totalmente repassado ao fisco estadual.** A tese de repercussão geral fixada foi a de que **'O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS'.** Não obstante a decisão do STF trate apenas da **não inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS,** aplica-se, por analogia, o mesmo raciocínio em relação ao ISSQN. 5. Destarte, correta a sentença ao julgar procedentes os pedidos da autora para exclusão do ICMS e do ISSQN no cômputo de PIS e da COFINS. 6. Remessa necessária e recurso da Fazenda Nacional desprovidos.(grifou-se)<sup>27</sup>

**“MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. NÃO INCLUSÃO DO ICMS. PRECEDENTE DO STF EM REPERCUSSÃO GERAL.** 1. Trata-se de recurso de apelação interposto pela Fazenda Nacional em face da sentença que declarou a inexistência de relação jurídica que obrigue a impetrante a recolher a COFINS e a contribuição para o PIS sobre valores correspondentes ao ICMS. 2. A matéria já foi amplamente debatida nessa Corte Regional, tanto no âmbito da 4ª Turma Especializada quanto na 2ª Seção Especializada, que, inclusive, decidiu incidente de uniformização de jurisprudência nº 0010664-86.2007.4.02.5001, firmando a tese de que deveria prevalecer o entendimento consolidado no âmbito do E. STJ, segundo o qual, o ICMS integra a base de cálculo do PIS e da COFINS. Diante disso, e somado ao fato de o Superior Tribunal de Justiça também ter firmado entendimento nesse sentido, em acórdão publicado em 02/12/2016, sob a sistemática dos recursos repetitivos (Tema 313), vinha proferindo decisões adotando a jurisprudência dessa Corte, bem como o entendimento vinculante do Tribunal da Cidadania, no sentido de que a parcela relativa ao ICMS compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS. 3. Passando-se ao caso concreto, nota-se que se trata

<sup>27</sup> TRF2, APELREEX nº 0038802-70.2015.4.02.5102, Quarta Turma Especializada, Des. Fed. Rel. Luiz Antônio Soares, j. em 03.07.2017, DJe 11.07.2017.

exatamente da hipótese resolvida pela Suprema Corte, ou seja, mandado de segurança no qual o impetrante objetiva a concessão de segurança que o autorize a excluir da base de cálculo do PIS/COFINS valores referentes ao ICMS, tendo o magistrado de origem deferido liminar para suspender a exigibilidade dos créditos tributários relativos à inclusão do ICMS na base de cálculo das mencionadas contribuições. 4. Não há qualquer distinção nos autos que admita o afastamento do entendimento proferido pela Suprema Corte, que, em sua função típica, reconheceu a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, ao fundamento de que a arrecadação do ICMS não se enquadra entre as fontes de financiamento da seguridade social previstas na Constituição, pois não representa faturamento ou receita, representando apenas ingresso de caixa ou trânsito contábil a ser totalmente repassado ao fisco estadual. 5. Recurso desprovido.” (grifou-se)<sup>28</sup>

“TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO. INCLUSÃO DO ICMS E DO ISS NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. CONCEITO CONSTITUCIONAL DE FATURAMENTO. RECEITA DE TERCEIRO. PRECEDENTE FIRMADO PELO STF EM JULGAMENTO DE RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. DIREITO À COMPENSAÇÃO. 1. Ao julgar o RE n° 574.706/PR, sob a sistemática da repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal fixou a tese de que ‘o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS’, na medida em que o imposto estadual não corresponde a faturamento ou mesmo receita da pessoa jurídica, por não se incorporar ao patrimônio desta, mas apenas transitar pela respectiva contabilidade. 2. Orientação que observa, além do art. 195, I, b, da CRFB/88, os princípios da capacidade contributiva e da isonomia tributária (arts. 145, § 1º, e 150, II). 3. Direito à compensação dos valores indevidamente recolhidos pela Impetrante nos cinco anos anteriores à impetração, acrescidos de taxa SELIC, com outros tributos administrados pela SRFB, observado o procedimento administrativo estabelecido pela RFB e o art. 170-A do CTN. 4. Remessa necessária e apelação da União a que se dá parcial provimento.”<sup>29</sup>

“TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. REMESSA NECESSÁRIA. ARTIGO 14, §1º LEI N.º 12.016/09. PIS/COFINS - IMPORTAÇÃO. PRESCRIÇÃO. RE 566.621/RS. REPERCUSSÃO GERAL. RE 559.937. INCONSTITUCIONALIDADE DA SEGUNDA PARTE DO ART. 7º, I, DA LEI N° 10.865/04, EM SUA REDAÇÃO ORIGINÁRIA.

<sup>28</sup> TRF2, APELREEX n° 0162781-29.2016.4.02.5104, Quarta Turma Especializada, Des. Fed. Rel. Luiz Antônio Soares, j. em 19.06.2017, DJe 26.06.2017.

<sup>29</sup> TRF2, APELREEX n° 0096611-81.2016.4.02.5102, Quarta Turma Especializada, Des. Fed. Rel. Leticia De Santis Mello, j. em 06.06.2017, DJe 12.06.2017.

INDEVIDA INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS-IMPORTAÇÃO, POR OFENSA AO ART. 149, § 2º, III, 'A', DA CF/88. COMPENSAÇÃO. ARTIGO 170-A DO CTN. ATUALIZAÇÃO PELA TAXA SELIC. ARTIGO 39, §4º LEI 9.250/95. INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. PRAZO DECADENCIAL DE 120 DIAS. MANUTENÇÃO DA SENTENÇA. (...) 2 - Os pontos abordados pela União Federal são os seguintes: a) **o mandado de segurança não é o meio apropriado para tratar de repetição de indébito em substituição a ação de cobrança, com fundamento nas súmulas 269 e 271 do STF; e b) que sejam declarados prescritos os recolhimentos efetuados anteriormente aos 120 dias da impetração do mandamus.** 3 - **A compensação será efetivamente realizada na esfera administrativa, e não no processo. Ao Judiciário compete apenas declarar o direito à compensação, sem qualquer repercussão patrimonial direta. O OBJETIVO DA IMPETRANTE É SOMENTE AFASTAR O ATO COATOR QUE AS IMPEDIRIA DE REALIZAR A COMPENSAÇÃO. Pelas mesmas razões, não se aplica a Súmula nº 269 do STF** ('O mandado de segurança não é substitutivo de ação de cobrança'). (...) 9 - Assim, quando se tratar de indébito decorrente da inconstitucionalidade ou ilegalidade do tributo recolhido, o requisito da certeza é obtido a partir da declaração, judicial ou administrativa, do pagamento indevido. Aquela, é bom que se registre, não dispensa o trânsito em julgado, nos termos do artigo 170-A do CTN, com redação dada pela LC nº 104/01. (...) 11 - Remessa necessária e recurso de apelação a que se nega provimento."<sup>30</sup>

“TRIBUTÁRIO - COMPENSAÇÃO - MANDADO DE SEGURANÇA - ADEQUAÇÃO - IRPJ - SOCIEDADE CIVIL PRESTADORA DE SERVIÇOS DE DIAGNÓSTICOS NA ÁREA DE SAÚDE - ARTIGO 15 DA LEI Nº 9.429/95 - APLICAÇÃO DO PERCENTUAL 8% SOBRE A RECEITA BRUTA - PRECEDENTES DO STJ - PRESCRIÇÃO - SÚMULA 52 DO TRF-2ª REGIÃO - DÉBITOS COMPENSÁVEIS - TAXA SELIC - IMPOSSIBILIDADE DE SUSPENSÃO DA RETENÇÃO DA COFINS, DO PIS E DA CSSL PREVISTA NO ARTIGO 30 DA LEI Nº 10.633/03 - RETENÇÃO DO IRPJ NA FONTE NO PERCENTUAL DE 1,5% CONFORME O ARTIGO 647 DO RIR/1999 - APELAÇÃO PARCIALMENTE PROVIDA. 1. HÁ ENTENDIMENTO PACÍFICO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA NO SENTIDO DA POSSIBILIDADE DE DEFERIMENTO DA COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA PELA VIA DO MANDADO DE SEGURANÇA, CONFORME O ENUNCIADO Nº. 213 DE SUA SÚMULA. (...)”<sup>31</sup>

<sup>30</sup> TRF2, AC nº 0014499-29.2014.4.02.5101, Quarta Turma Especializada, Des. Fed. Rel. Luiz Antônio Soares, j. em 07.02.2017, DJe 14.02.2017.

<sup>31</sup> TRF2, AC nº 0001908-81.2004.4.02.5102, Terceira Turma Especializada, JFC Rel. Luiz Norton Baptista de Mattos, j. em 03.05.2011, DJe 11.05.2011.



Vale ressaltar ainda, decisão proferida pela 2ª Seção Especializada do mesmo Tribunal Regional Federal, que em sede de Embargos Infringentes, reconheceu a necessidade de imediata aplicação da decisão proferida pelo STF, no âmbito do RE 574.706/PR

*“EMBARGOS INFRINGENTES. QUESTÃO DE ORDEM. AGUARDAR DECISÃO DE SOBRESTAMENTO E APRECIÇÃO DE PEDIDO DE MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO NO RE 574.706. REJEITADA. INCLUSÃO DO ICMS/ISS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. QUESTÃO PACIFICADA EM SEDE DE REPERCUSSÃO GERAL NO STF. PREVALÊNCIA DO VOTO VENCEDOR. 1 - Trata-se de embargos infringentes interpostos pela UNIÃO FEDERAL/FAZENDA NACIONAL, impugnando o acórdão que, por maioria, reformou a sentença que julgara improcedente o pedido autoral de não computar o valor do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS e, em consequência, compensar os valores indevidamente pagos na forma da lei. 2 - O Plenário do Supremo Tribunal Federal, por maioria de votos, estabeleceu que o ICMS não integra a base de cálculo das contribuições para o PIS e COFINS. No RE 574.706, decidido em sede de repercussão geral, firmou-se a tese de que o valor arrecadado a título de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte e, dessa forma, não poderia integrar a base de cálculo das referidas contribuições, destinadas ao financiamento da seguridade social. 3 - Embora forte o direito da parte, inicialmente me posicionei no sentido de que, por cautela, cumpriria aguardar a respectiva modulação dos efeitos, razão pela qual evitei levar a julgamento a matéria e razão pela qual trouxe a esta 2ª Seção Especializada questão de ordem para que definamos: um, se devemos ou não aguardar a apreciação do pedido de sobrestamento; dois, se devemos ou não aguardar o julgamento dos embargos de declaração que vão questionar tanto a modulação quanto o conteúdo do que deve ser excluído da base de cálculo. 4 - Vencido na questão de ordem, passo a apreciar o mérito da questão, dando um passo adiante nas minhas decisões a respeito da matéria, para não só suspender a exigibilidade do tributo, mas também para reconhecer os efeitos financeiros da exclusão do imposto na base de cálculo. 5 - Diante da demora na apreciação dos pedidos da Fazenda Nacional, torna-se inviável, no mínimo, continuar sujeitando o contribuinte ao recolhimento de tributo com base de cálculo já declarada inconstitucional, pois impõe-lhe uma onerosidade excessiva. 6 - Não há situação mais perniciosa para o Direito que a insegurança, em especial na seara tributária, onde a segurança jurídica é um valor essencial para que haja justiça fiscal, propriedade tão almejada em um país como Brasil, com um complexo sistema tributário e de carga fiscal sobremaneira elevada. 7 - Em vista das circunstâncias atuais e ressaltando a minha preocupação pessoal quanto aos riscos envolvidos na compensação dos valores indevidamente recolhidos antes da decisão definitiva do*

**STF, entendo ser mais razoável acompanhar o voto vencedor para admitir a suspensão da exigibilidade no que tange à incidência do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS e também a possibilidade de compensação, por conta e risco do contribuinte em eventual mudança do alcance do julgado nesta matéria pelo Supremo. 8 - Questão de ordem rejeitada. Embargos Infringentes desprovidos. Mantido o voto vencedor da Desembargadora Federal Letícia de Santis Mello.**

Do mesmo modo, versa o seguinte trecho do voto proferido pelo Ministro Celso de Mello no julgamento do RE 574.706/PR (já disponibilizado):

**“Tenho para mim que se mostra definitivo, no exame da controvérsia ora em julgamento, e na linha do que venho expondo neste voto, a doutíssima manifestação do Professor HUMBERTO ÁVILA, cujo parecer, na matéria, bem analisou o tema em causa, concluindo, acertadamente, no sentido da inconstitucionalidade da inclusão dos valores pertinentes ao ICMS na base de cálculo da COFINS e da contribuição ao PIS, em razão de os valores recolhidos a título de ICMS não se subsumirem à noção conceitual de RECEITA OU DE FATURAMENTO da empresa:**

**‘2.1.4 (...) o Supremo Tribunal Federal definiu e consolidou o entendimento de que o conceito de faturamento conota o resultado da venda de mercadorias ou da prestação de serviços e da venda de mercadorias e prestação de serviços. E foi precisamente com base nessa jurisprudência que a Corte fixou o conceito de faturamento ou de receita como espécies de ingresso ‘definitivo’ no patrimônio do contribuinte.**

(...)

**2.1.6 (...) o Supremo Tribunal Federal reconhece a obrigatoriedade de que os valores incluídos na base de cálculo das contribuições incidentes sobre o faturamento ou a receita envolvam ‘riqueza própria’ para que se entendam como adequados à dicção constitucional.** A obrigatoriedade de que a receita bruta seja definida como o ‘ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições’, é reiterada na jurisprudência desta E. Corte. **Sendo assim, evidente que os valores correspondentes ao ICMS, vinculados a um ‘ônus fiscal’, por não corresponderem ao produto da venda de bens e da prestação de serviços resultantes das atividades operacionais da empresa que se integram ao seu patrimônio, não se enquadram no conceito de receita ou de faturamento.**

(...)

**2.1.10 Para o caso em pauta, interessa apenas isto: havendo jurisprudência consolidada no sentido de que faturamento ou receita são expressões que quantificam o resultado das atividades econômicas dos contribuintes, abrangendo aquilo que se agrega**

*definitivamente ao seu patrimônio, **qualquer ingresso que não seja nem resultado dessas atividades nem se agregue de modo definitivo ao referido patrimônio jamais poderá ser incluído no conceito de receita ou faturamento.** Assim a jurisprudência deste Egrégio Supremo Tribunal Federal.*

(...)

*2.2.8 Sendo assim, o substrato da receita ou do faturamento é ‘atividade econômica’ geradora desses resultados. E quem exerce a atividade econômica é a ‘empresa’, não o ‘Estado’, de modo que quem obtém receita ou faturamento também é a ‘empresa’, não o ‘Estado’. Em outras palavras, isso significa que o fato gerador das contribuições sociais em comento não é um fato consistente numa ‘atividade estatal’, mas um fato decorrente de um comportamento do ‘particular’.*

*2.2.9 A receita ou o faturamento, em resumo, são montantes decorrentes da ‘atividade econômica’ da ‘empresa’. Essa constatação trivial revela algo da mais absoluta importância, normalmente esquecido: o fato gerador das contribuições não é a receita ou o faturamento. A receita ou o faturamento é a sua base de cálculo. O seu fato gerador corresponde às ‘operações ou atividades econômicas das empresas’ das quais decorra a obtenção do faturamento ou da receita.*

(...)

*2.2.12 Mas se o fato gerador das contribuições corresponde às operações ou atividades econômicas das empresas geradoras da receita ou do faturamento, é evidente que os valores recolhidos em razão da incidência do ICMS não podem compor a sua base de cálculo, por dois motivos. De um lado, porque os valores recebidos a título de ICMS apenas ‘transitam provisoriamente’ pelos cofres da empresa, sem ingressar definitivamente no seu patrimônio. Esses valores não são recursos ‘da empresa’, mas ‘dos Estados’, aos quais serão encaminhados. Entender diferente é confundir ‘receita’ com ‘ingresso’. E ‘receita transitória’ é contradição em termos, verdadeiro oxímoro, como o ‘fogo frio’ a que fazia referência CAMÕES.*

(...)

*3.5 Excluir da base de cálculo das contribuições aquilo que é cobrado a título de IPI, mas não aquilo que advém do ICMS, apenas porque a técnica de cobrança desses tributos é diferente, é inverter a ordem das coisas, interpretando a Constituição com base na legislação, e não a legislação com base na Constituição. É simplesmente interpretar o ordenamento jurídico de cabeça para baixo.*

*3.6 **Todas as considerações feitas até o presente momento demonstram que a interpretação adotada no acórdão recorrido, no sentido de incluir na base de cálculo das contribuições sociais sobre a receita o ICMS, é totalmente equivocada, na medida em que ela: (i) promove uma leitura parcial da Constituição; (ii) fundamenta-se em meros fragmentos normativos que regem a matéria; (iii) desconsidera os princípios que devem orientar a***

**interpretação da regra de competência, especialmente os que fixam o critério (a equidade), o pressuposto (a solidariedade social) e a finalidade do financiamento da seguridade social (a justiça social); e (iv) confunde o fato gerador das mencionadas contribuições (prática de atividades econômicas pela empresa) com a sua base de cálculo (a receita ou o faturamento).**” (grifou-se)

“Concluo o meu voto, Senhora Presidente. E, ao fazê-lo, quero destacar que a orientação, por mim ora referida, que censura, de modo correto, por inconstitucional, a inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS (e da contribuição ao PIS) foi assim resumida na lição de ROBERTO CARLOS KEPPLER e de ROBERTO MOREIRA DIAS (‘Da Inconstitucionalidade da Inclusão do ICMS na Base de Cálculo da Cofins’, ‘in’ Revista Dialética de Direito Tributário nº 75, p. 178, item n. 4, 2001): ‘(...) o ICMS não poderá integrar a base de cálculo da Cofins pelos seguintes motivos: (i) o alcance do conceito constitucional de faturamento e receita não permite referida dilação na base de cálculo da exação; (ii) isso representaria afronta aos princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva; e (iii) o previsto no art. 154, I, da Constituição Federal seria afrontado.’ (grifei) Com essas considerações e com apoio em seu magnífico voto, Senhora Presidente, **conheço e dou provimento ao presente recurso extraordinário interposto pela empresa contribuinte, acolhendo, ainda, a tese formulada por Vossa Excelência no sentido de que ‘O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS’.**” (grifou-se)

Veja-se, portanto, que a referida tese já foi firmada pelo Pleno do Egrégio STF, ou seja, **o referido precedente já está firmado**. O mérito da referida decisão já está definido.

Importa destacar que qualquer outro precedente pretérito não encontra mais consonância com a Jurisprudência Pátria. Assim, **o que deve ser trazido à discussão em questão são precedentes posteriores ao referido acórdão paradigma** (vejamos a seguir).

Além disso, é preciso destacar que, diferentemente do alegado, o Egrégio STJ, que até então detinha posicionamento que se coadunava com os interesses do APELANTE, se curvou ao entendimento exarado pelo Egrégio STF e passou a adotar a tese fixada no âmbito no RE 574.706/PR. Vejamos:

“**TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. BASE DE CÁLCULO. PIS/COFINS. RECENTE**

POSICIONAMENTO DO STF EM REPERCUSSÃO GERAL (RE 574.706/PR, REL. MIN. CÁRMEN LÚCIA) EM SENTIDO CONTRÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO DA CONTRIBUINTE ACOLHIDOS, COM EFEITOS MODIFICATIVOS. 1. O Superior Tribunal de Justiça reafirmou seu posicionamento anterior, ao julgar o Recurso Especial Repetitivo 1.144.469/PR, em que este Relator ficou vencido quanto à matéria, ocasião em que a 1a. Seção entendeu pela inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS (Rel. p/acórdão o Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 2.12.2016, julgado nos moldes do art. 543-C do CPC). 2. Contudo, na sessão do dia 15.3.2017, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, julgando o RE 574.706/PR, em repercussão geral, Relatora Ministra CÁRMEN LÚCIA, entendeu que o valor arrecadado a título de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte e, dessa forma, não pode integrar a base de cálculo dessas contribuições, que são destinadas ao financiamento da seguridade social. 3. Embargos de Declaração do Particular acolhidos, com efeitos modificativos, para reconhecer a não incidência do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS.<sup>32</sup>

“TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO INTERNO NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. ICMS. BASE DE CÁLCULO. PIS/COFINS. MANUTENÇÃO DAS SÚMULAS 68 E 94 DO STJ. RESP 1.144.469/PR, REL. MIN. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, REL. P/ACÓRDÃO O MIN. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJE 2.12.2016, JULGADO SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC. RECENTE POSICIONAMENTO DO STF EM REPERCUSSÃO GERAL (RE 574.706/PR) EM SENTIDO CONTRÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS COM EFEITOS MODIFICATIVOS. 1. O Superior Tribunal de Justiça reafirmou seu posicionamento anterior, ao julgar o Recurso Especial Repetitivo 1.144.469/PR, em que este Relator ficou vencido quanto à matéria, ocasião em que a 1a. Seção entendeu pela inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS (Rel. p/acórdão o Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 2.12.2016, julgado nos moldes do art. 543-C do CPC). 2. Contudo, na sessão do dia 15.3.2017, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, julgando o RE 574.706/PR, em repercussão geral, relatora Ministra CÁRMEN LÚCIA, entendeu que o valor arrecadado a título de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte e, dessa forma, não pode integrar a base de cálculo dessas contribuições, que são destinadas ao financiamento da seguridade social. 3. Embargos de Declaração acolhidos para restabelecer a decisão de fls. 228/231, que

<sup>32</sup> EDcl no AgRg no AREsp 310507 / SP. Rel.: Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO. T1 - PRIMEIRA TURMA. Data do Julgamento: 09/05/2017. Publicado em 17/05/2017.

**reconheceu a não incidência do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS.**<sup>33</sup>

“**TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO RECEBIDOS COMO AGRAVO INTERNO. ICMS. BASE DE CÁLCULO. PIS/COFINS. MANUTENÇÃO DAS SÚMULAS 68 E 94 DO STJ. RESP 1.144.469/PR, REL. MIN. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, REL. P/ACÓRDÃO O MIN. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJE 2.12.2016, JULGADO SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC. RECENTE POSICIONAMENTO DO STF EM REPERCUSSÃO GERAL (RE 574.706/PR) EM SENTIDO CONTRÁRIO. AGRAVO INTERNO PROVIDO. 1. O Superior Tribunal de Justiça reafirmou seu posicionamento anterior, ao julgar o Recurso Especial Repetitivo 1.144.469/PR, em que este Relator ficou vencido quanto à matéria, ocasião em que a 1a. Seção entendeu pela inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS (Rel. p/acórdão o Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 2.12.2016, julgado nos moldes do art. 543-C do CPC). 2. Contudo, na sessão do dia 15.3.2017, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, julgando o RE 574.706/PR, em repercussão geral, relatora Ministra CARMEN LÚCIA, entendeu que o valor arrecadado a título de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte e, dessa forma, não pode integrar a base de cálculo dessas contribuições, que são destinadas ao financiamento da seguridade social. 3. Embargos de Declaração recebidos como Agravo Interno provido para restabelecer a decisão de fls. 743/749, que reconheceu a não incidência do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS.”<sup>34</sup>**

Inclusive, o STJ vem exercendo juízo de retratação nos casos que ainda não haviam transitado em julgado, conforme se observa dos julgados a seguir expostos (proferidos por ambas as Turmas de Direito Público do Egrégio STJ). Vejamos:

“**PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. JUÍZO DE RETRATAÇÃO. ART. 1.040, II, DO CPC/2015. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS. RECENTE POSICIONAMENTO DO STF EM REPERCUSSÃO GERAL (RE 574.706/PR).**

*1. O recurso especial foi interposto na vigência do CPC/1973. Dessa forma, sujeitam-se aos requisitos de admissibilidade nele previstos,*

<sup>33</sup> EDcl no AgInt no Ag 1421447 / BA. Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO. T1 - PRIMEIRA TURMA. Data do Julgamento: 09/05/2017. Publicado em 17/05/2017.

<sup>34</sup> EDcl no REsp 1520281 / PE. Rel.: Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO. T1 - PRIMEIRA TURMA. Data do Julgamento: 25/04/2017. Publicado em 08/05/2017.

conforme diretriz contida no Enunciado Administrativo n. 2 do Plenário do STJ.

**2. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 574.706/PR, em repercussão geral, Relatora Ministra Cármen Lúcia, entendeu que o valor arrecadado a título de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte e, dessa forma, não pode integrar a base de cálculo dessas contribuições, que são destinadas ao financiamento da Seguridade Social.**

3. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos infringentes, para realizar a adequação prevista no art. 1.030, II do CPC/2015.”<sup>35</sup> (grifou-se)

**“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. JULGAMENTO DO TEMA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL EM REPERCUSSÃO GERAL. JUÍZO DE RETRATAÇÃO PELO PRÓPRIO STJ. ADEQUAÇÃO AO DECIDIDO PELO STF.**

**1. A Jurisprudência pacífica desta Corte de Justiça possuía o entendimento de considerar legal a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, nos termos das Súmulas 68 e 94 do STJ.**

**Posicionamento este ratificado pela Primeira Seção do STJ no julgamento do Resp 1.144.469/PR, processado e julgado como representativo de controvérsia.**

**2. Ocorre que o Supremo Tribunal Federal, por ocasião da apreciação do RE 574.706-RG/PR, com repercussão geral reconhecida, firmou tese contrária à fixada pela Primeira Seção do STJ.**

**3. Juízo de retratação exercido nestes autos (art. 1.040, II, do CPC/2015), para negar provimento ao apelo nobre da Fazenda Nacional.”<sup>36</sup>**

Ora, o principal argumento da UNIÃO se funda em súmulas desatualizadas do STJ, todas anteriores ao precedente paradigma que pacificou a questão (não mais aplicáveis, conforme entendimento novel esposado pelo referido Tribunal Superior), bem como na jurisprudência do Egrégio STJ, que, como observado acima, passou a reconhecer a aplicabilidade plena do julgamento do RE 574.706/PR em sede de Repercussão Geral.

<sup>35</sup> STJ, EDcl no AgRg no REsp nº 1.276.424/MG, Min. Rel. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, j. em 15.05.2018, DJe 21.05.2018.

<sup>36</sup> STJ, REsp nº 1.496.603/MG, Min. Rel. Og Fernandes, Segunda Turma, j. em 19.04.2018, DJe 25.04.2018.

Para sepultar de vez a discussão, cita-se a mencionada jurisprudência pacificada pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, frisa-se, julgado sob o Regime de Repercussão Geral:

**“EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO. 1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS. 2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atender 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.”**(grifou-se)<sup>37</sup>

Nesse sentido, tendo em vista a decisão transcrita acima que, como antecipado, foi julgada sob o rito da Repercussão Geral, deve-se observar novamente que o Superior Tribunal de Justiça, pacificou sua jurisprudência, nos moldes do RE 574.706/PR. Vejamos:

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

<sup>37</sup> STF. Recurso Extraordinário 574.706 Paraná. Plenário. Rel.: Ministra Cármen Lúcia. Julgado em 15.03.2017. Publicado em 02/10/2017.



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

2. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do 574.706-RG/PR (Rel. Min. Cármen Lúcia, DJe 02-10-2017), com repercussão geral reconhecida, firmou a tese de que "O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS." (Tema 69 da Repercussão Geral).

3. Juízo de retratação exercido nestes autos (artigo 1040, II, do CPC), para negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.<sup>38</sup>

**“TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS. RECENTE POSICIONAMENTO DO STF EM REPERCUSSÃO GERAL (RE 574.706/PR). AGRAVO INTERNO DA FAZENDA NACIONAL DESPROVIDO.**

1. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 574.706/PR, em repercussão geral, Relatora Ministra CÁRMEN LÚCIA, entendeu que o valor arrecadado a título de ICMS não se incorpora ao patrimônio do Contribuinte e, dessa forma, não pode integrar a base de cálculo dessas contribuições, que são destinadas ao financiamento da Seguridade Social.

2. A existência de precedente firmado sob o regime de repercussão geral pelo Plenário do STF autoriza o imediato julgamento dos processos com o mesmo objeto, independentemente do trânsito em julgado do paradigma. Precedentes: RE 1.006.958 AgR-ED-ED, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, Dje 18.9/2017; ARE 909.527/RS-AgR, Rel Min. LUIZ FUX, DJe de 30.5.2016.

3. Agravo Interno da Fazenda Nacional desprovido.<sup>39</sup>

Ainda neste desiderato, o STF deixou claro que a execução dos julgados deve ser imediata e que não há que se aguardar a modulação dos efeitos pleiteada pela UNIÃO.

Como exemplo, foi proferida decisão do Ministro Marco Aurélio, no RE 463.152, publicada em 17 de março de 2018, que afastou o sobrestamento e reconheceu ainda o direito

<sup>38</sup> STJ. REsp 1100739 / DF. T1 – Primeira Turma – Rel. Ministro Sérgio Kukina. Julgado em 27/02/2018. Publicado em 08/03/2018.

<sup>39</sup> STJ. AgInt no AREsp 282685 / CE. T1 – Primeira Turma. Rel.: Min. Napoleão Nunes Maia Filho. Julgado em 27/02/2018. Publicado em 27/02/2018.

de a contribuinte reaver, mediante compensação, os valores já recolhidos e não prescritos devidamente corrigidos:

*“DECISÃO COFINS E PIS – BASE DE CÁLCULO – ICMS – EXCLUSÃO – PRECEDENTES: RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 240.785/MG, PLENO, RELATOR MINISTRO MARCO AURÉLIO, ACÓRDÃO PUBLICADO NO DIÁRIO DA JUSTIÇA DE 8 DE OUTUBRO DE 2014 – RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 574.706/PR, PLENO, RELATORA MINISTRA CARMÉN LÚCIA, ACÓRDÃO PUBLICADO NO DIÁRIO DA JUSTIÇA DE 2 DE OUTUBRO 2017 – PROVIMENTO.*

*1. Afasto o sobrestamento anteriormente determinado. Conforme consignado, a sistemática prevista no artigo 1.040, do Código de Processo Civil, determina, a partir da publicação do acórdão paradigma, a observância do entendimento do Plenário, formalizado sob o ângulo da repercussão geral.*

*2. O Supremo, no recurso extraordinário nº 240.785/MG, de minha relatoria, concluiu, em 8 de outubro de 2014, o julgamento da controvérsia versada neste processo, proclamando, por maioria de votos – 7 a 2 –, a não inclusão do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS na base de cálculo da COFINS. O entendimento foi confirmado pelo Pleno, sob o ângulo da repercussão geral, quando do exame do recurso extraordinário nº 574.706-9/PR, relatora a ministra Cármen Lúcia. Na sessão de 15 de março de 2017, foi aprovada a seguinte tese “o ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da Cofins”. Eis a síntese do acórdão, publicado no Diário da Justiça de 2 de outubro de 2017: (...)*

*3. Provejo o extraordinário para determinar a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, reconhecendo ainda o direito de a contribuinte reaver, mediante compensação, os valores já recolhidos e não prescritos, devidamente corrigidos. Sob o ângulo da atualização, observem o mesmo índice utilizado pela Receita na cobrança do tributo. Ficam invertidos os ônus da sucumbência. (...)<sup>40</sup>*

Deste modo, resta evidente que a tese sobre a não inclusão do ICMS na base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS já está firmada pelo Egrégio STF e, inclusive, o Egrégio STJ já se curvou à aplicabilidade da mesma em seus julgados, razão pela qual não

---

<sup>40</sup> RE 463152, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 19/03/2018, publicado em PROCESSO ELETRÔNICO DJe-059 DIVULG 26/03/2018 PUBLIC 27/03/2018.

merecem prosperar os argumentos utilizados pela FAZENDA NACIONAL, para que seja reconhecido o direito líquido e certo dos CONTRIBUINTES de excluir da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS os valores relativos ao ICMS.

## 5. MODULAÇÃO DOS EFEITOS

Conforme exposto, após a decisão do RE 574.706/PR (acórdão paradigma), com repercussão geral reconhecida, em que o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição do PIS e da COFINS, foram opostos pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, embargos declaratórios, nos quais foi suscitada a modulação dos efeitos da decisão do acórdão paradigma em questão.

A publicação do referido acórdão, como já adiantado, ocorreu em 2 de outubro de 2017, pelo que, a UNIÃO opôs embargos de declaração que objetivou a modulação dos efeitos da decisão de declaração de inconstitucionalidade.

Ocorre que após manifestação do procurador da Fazenda Nacional na tribuna do STF, no sentido de requerer a modulação dos efeitos da decisão, foi esclarecido pela Ministra Carmen Lúcia que, ante a ausência de pedido para aplicação de tal instituto jurídico, o Supremo Tribunal Federal não poderia analisá-lo. Contudo, posteriormente, foi destacado que a questão da modulação poderia ser enfrentada pela Corte em sede de embargos de declaração.

Nesse contexto, a UNIÃO requereu a modulação temporal de efeitos da decisão, em sede de embargos, sob a alegação de que, ao aplicar a tradicional retroatividade dos efeitos da decisão (efeitos *ex tunc*), haveria um impacto financeiro e orçamentário extremamente negativo, em virtude de transferências aleatórias de riqueza social, bem como dificuldades operacionais para a aplicação retroativa do entendimento.

Assim, como apresentado, a UNIÃO pleiteia que a decisão que excluiu o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS produza efeitos somente após o julgamento dos declaratórios, ou caso o STF entenda pelo não acolhimento do pedido de modulação dos efeitos, que a Receita Federal seja autorizada a instituir normas para regulamentação da forma de restituição ou compensação dos valores pagos a maior pelos contribuintes.

Como já visto, o requerimento de modulação temporal de efeitos feito pela União nos embargos de declaração está previsto no artigo 27 da Lei 9.868 de 1999:

*“Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista **razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social**, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado”.*

O artigo supracitado permite que o STF, na declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, na hipótese da presença dos requisitos de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, possa restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir do trânsito em julgado da decisão ou de outro momento que venha a ser fixado.

Como se observa, tal instituto jurídico se trata de exceção à tradicional regra adotada pelo sistema jurídico brasileiro, qual seja, a propositura de solução dos vícios de inconstitucionalidades por meio de decisão que declara a inconstitucionalidade da lei ou do ato normativo, pelo que lhe confere eficácia *ex tunc*, e impõe o desfazimento temporal de todos os atos passíveis de retroação que ocorreram durante o tempo em que a referida norma vigorava.

Diante de tais características, é perceptível que a aplicação da modulação temporal de efeitos na decisão do RE 574.706/PR deve ser analisada sob a ótica dos direitos e garantias fundamentais assegurados aos contribuintes na Constituição Federal.

Isso ocorre devido ao fato de que a aplicabilidade da modulação dos efeitos não pode ser utilizada de forma indiscriminada, tendo que ser restrita às situações em que a tradicional atribuição de efeitos retroativos às declarações de inconstitucionalidade possa provocar uma conjuntura de inconstitucionalidade ainda mais evidente do que a convalidação dos efeitos daquela lei ou ato normativo inconstitucional.

No caso em comento, **não se vislumbram justificativas para que o Supremo Tribunal Federal aplique a modulação temporal de efeitos na decisão** para que ela

produza efeitos a partir do julgamento dos embargos de declaração. Isso porque a UNIÃO não apresentou fundamentos com viés constitucional para embasar seu requerimento de modulação (como é perceptível do presente estudo), tendo em vista que a argumentação apresentada apenas se funda em razões que objetivam a proteção da saúde financeira estatal.

Nesse sentido, quanto à modulação dos efeitos, temos o brilhante voto da Ministra Carmem Lúcia, proferido no RE nº 363.852, no qual destacou que a modulação somente deve ser aplicada em casos excepcionalíssimos, nos quais a execução do julgado proferido pelo STF gere problemas sociais, e não econômicos ou financeiros. Assim, como a particular paga pelos seus erros na vida pessoal, o Estado também deve pagar pelos seus erros, como quando recebe parcela do patrimônio dos cidadãos em desconformidade com a constituição.<sup>41</sup>

Ainda nesta esteira, vale ressaltar que em casos semelhantes, como o da inconstitucionalidade da base de cálculo do PIS/COFINS Importação (RE 559.973), o STF negou a modulação dos efeitos da decisão, por conta da ausência dos requisitos legais necessários, deixando de acolher o argumento da UNIÃO de que haveria expressiva perda financeira, pelo que foram garantidos os direitos dos contribuintes que discutiram a questão judicialmente.

Isso fica evidente no fato de no caso em comento, pelo fato de a UNIÃO argumentar que, não havendo modulação de efeitos, os cofres públicos sofrerão um enorme impacto financeiro negativo, porém, ainda que se aceitasse tal hipótese, não consegue precisar o tamanho de tal impacto, se utilizando apenas de suposições e argumentos vagos.

Além disso, a UNIÃO não logrou êxito em demonstrar minimamente que a aplicação dos efeitos retroativos à decisão pode vir a provocar insegurança jurídica ou violar qualquer direito constitucional sob a forma de excepcional interesse social no caso concreto.

Rafael Pandolfo apresenta:

---

<sup>41</sup> PANDOLFO, Rafael. Jurisdição Constitucional Tributária - Reflexos nos Processos Administrativo e Judicial. Editoa Noeses. 2012, pág 240.

*“A nulidade e a decorrente eficácia ex tunc só poderão ser afastadas a partir de uma demonstração, concreta, de que seu reconhecimento resultaria em inquestionável insegurança jurídica, ou implicar uma violação a outro princípio ou direito assegurado pelo Texto Constitucional. Essa disjunção não exclusiva está ligada, sempre, à preservação do respeito ao estado de direito e à confiança depositada, pela sociedade, nas manifestações prescritivas (administrativas, legais e judiciais) proferidas pelo Estado.”*

É incontestável que a arrecadação de tributos se mostra importante para a concretização de direitos fundamentais, bem como o alcance de interesses fundamentais pelo poder público, contudo, isso não pode servir de justificativa para inconstitucionalidades provocadas pelo Estado. Por essa razão a UNIÃO deveria comprovar suas alegações, de modo a demonstrar a dimensão do prejuízo financeiro ou aproximação de tal impacto que a decisão provocaria aos cofres públicos.

Em suma, para que a modulação dos efeitos seja aplicada à decisão do RE 574.706/PR, é indispensável que se demonstre, de forma concreta, os malefícios ou danos irreversíveis que seriam causados à ordem social, uma vez que a modulação se trata de situação excepcional, por acarretar efeitos diversos nas declarações de inconstitucionalidade dos atos normativos.

Tal exigência se mostra necessária, pois caso o STF decida pela modulação dos efeitos de suas decisões declaratórias de inconstitucionalidade de forma descontrolada, acabará por provocar ruídos no sistema constitucional pátrio.

Nesse desiderato, cabe o esclarecimento de que, na hipótese de o STF entender por modular os efeitos da aludida decisão, devem ser flagrantemente reiterados e esclarecidos os fundamentos que legitimam a modulação temporal de efeitos, de modo a demonstrar que, tal decisão objetiva a preservação, fundamentada em razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, de direitos constitucionais que se concretizaram durante a vigência da norma inválida.

Entretanto, tais fundamentos que autorizariam a modulação dos efeitos ao caso em comento, não foram demonstrados pela UNIÃO em seus embargos de declaração.

Mostra-se evidente a falta de comprovação das alegações por parte da UNIÃO, ressalte-se que o argumento econômico apresentado, não poderia por si só, embasar, uma eventual modulação de efeitos de uma decisão declaratória de inconstitucionalidade, pois como visto, tal argumento não encontra embasamento constitucional.

Logo, a argumentação relativa ao âmbito econômico, apenas poderia ser utilizada em caráter complementar a um argumento constitucional e, este de fato, ser o argumento principal que motivaria a modulação temporal de efeitos.

Por tratarmos de uma decisão que deve necessariamente ser fundada em argumentos constitucionais, tal tese não seria cabível à hipótese.

É preciso ainda, levar em consideração que o Estado foi o responsável pela criação e aplicação da lei inconstitucional, e com a declaração de inconstitucionalidade desta, procede à alegação de que sofrerá com o impacto financeiro que essa declaração provocará e, por isso, requer a modulação de seus efeitos.

Ora, diante dessa situação, resta claro que, caso ocorra a modulação dos efeitos decisão declaratória de inconstitucionalidade do RE 574.706/PR, o ESTADO estará se beneficiando de sua própria torpeza, pois foi o responsável por toda a conjuntura de inconstitucionalidade, em clara lesão ao princípio da boa-fé objetiva, mais precisamente o instituto da *tu quoque*.

Por outro lado, o Estado também não poderia invocar a segurança jurídica em seu favor ao passo que em desfavor do contribuinte, de modo a manter a conjuntura gerada pela lei inconstitucional.

A segurança jurídica está intimamente ligada à proteção da confiança e não pode ser aplicada em desfavor do cidadão, que figura claro polo de vulnerabilidade se comparado ao Estado-Fisco, que possui poder para criar e aplicar as leis.

Estaria rechaçada a confiança depositada em determinada lei que foi frustrada, por conta da frustração pela perda da confiança possuir ligação com os atos realizados pelo outro,



e não por si próprio. Assim, apenas o cidadão se frustraria com a declaração de inconstitucionalidade, pois não foi o criador da norma declarada inconstitucional.

Cumprido frisar que a segurança jurídica, além de ser um dos pilares do Estado de Democrático de Direito, é um dos direitos fundamentais do cidadão. Assim, ao contrário do que alega a União, se o Supremo Tribunal Federal realmente acolher o requerimento de modulação de efeitos na decisão do RE 574.706/PR, estaria configurada a supressão do direito dos contribuintes de pleitear a restituição ou compensação dos tributos indevidamente recolhidos ao Estado.

Consequentemente restaria claro, o abalo da confiança do cidadão nas instituições para que, assim, fosse resguardada a saúde financeira do Estado. Tal decisão provocaria prejuízos irreversíveis ao sistema constitucional pátrio, pois estaria claro que o STF utilizara a modulação de efeitos da decisão em desfavor de direitos e garantias constitucionais dos contribuintes.

Com a modulação temporal dos efeitos tratada no caso em tela, estaria configurado o enriquecimento sem causa do Estado, pelo que haveria uma apropriação do patrimônio do contribuinte, mesmo após o reconhecimento de que tal ato estaria viciado pela inconstitucionalidade e que, nesse sentido, violara-se direitos e garantias fundamentais do cidadão.

Isso se mostra evidente no fato de que a modulação permitiria que o Estado pudesse utilizar os mecanismos disponíveis no Direito Tributário para se apropriar de parcela da propriedade privada, sem que para isso necessite respeitar qualquer limitação ou regra ao seu poder de tributar.

Fica demonstrado que a modulação de efeitos pode acabar por se tornar uma nova e promissora ferramenta de arrecadação de tributos por parte do poder público, tendo em vista que, com a modulação, o Estado não precisa respeitar nenhuma limitação ao seu poder de tributar para arrecadar.

Ainda, não se vislumbra a possibilidade de se falar em excepcional interesse social neste caso, mesmo com a justificativa infundada apresentada de que a modulação de efeitos estaria sendo utilizada com o objetivo de preservar os interesses da sociedade, pelo que com isso, estaria demonstrado o excepcional interesse social que justifica a modulação.

Na presente conjuntura, resta claro que a modulação teria serventia apenas no sentido de preservar os interesses estatais, e não os da coletividade, restando questionamentos se realmente a modulação visaria a concretização e preservação de direitos ou se há o objetivo de atender aos interesses da sociedade.

Com a modulação dos efeitos de tal decisão, conforme demonstrado, certamente haveria violação de direitos fundamentais, e não sua preservação.

Por fim, cabe esclarecer que o objetivo deste breve ensaio não é esgotar o assunto acerca da modulação de efeitos, mas o de fomentar uma discussão sobre a utilização de tal instituto pelo Supremo e a forma de sua utilização, pois em todas as oportunidades em que a corte foi chamada a resolver alguma questão acerca da modulação de efeitos de atos inconstitucionais que desrespeitaram direitos e garantias fundamentais o tribunal desempenhou um papel decisivo na vida dos cidadãos brasileiros. É nesse sentido que a responsabilidade do Supremo é enorme neste caso, pois, dependendo de sua decisão, ele poderá criar um precedente que provocará a perda da confiança daqueles que acreditam que ainda verão seus direitos e garantias constitucionais assegurados pelo guardião da Constituição, e, dessa forma, o dispositivo legal que nasceu com o objetivo de promover segurança jurídica na verdade gerará insegurança jurídica.

## 6. CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, conclui-se que a maneira mais escorreita de procedimentos a serem adotados pelos Tribunais Superiores quanto à matéria apresentada no presente estudo, é o reconhecimento do descabimento, bem como da improcedência e o consequente desprovemento das teses defensivas apresentadas pela União, em quaisquer instancias, judicial ou administrativa.

Diferentemente do que tenta fazer crer a UNIÃO, o ICMS não está, nem nunca esteve inserido no conceito de “faturamento” ou de “receita bruta”, logo, deve ser excluído da base de cálculo da Contribuição para o PIS e da COFINS.

Ainda, de acordo com os entendimentos apresentados pelos Contribuintes, conforme exposto e trabalhado de maneira pormenorizada na presente monografia, seja aplicado o reconhecido entendimento do descabimento da inclusão da parcela do ICMS sobre a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Nesse sentido, a despeito da descabida tese apresentada pela União, também acerca da modulação dos efeitos da decisão do acórdão paradigma, entende-se que ante a inconstitucionalidade da prática demonstrada, se faz mister o reconhecimento do direito líquido e certo à restituição dos montantes de PIS e de COFINS recolhidos a maior nos 5 anos anteriores aos pleitos dos contribuintes, dos valores não prescritos, nos termos do mencionado artigo 168 do CTN, acrescidos dos juros e das penalidades pecuniárias de acordo com o artigo 167 do CTN.

Tal tese deve se dar em razão dos seguintes argumentos:

Desnecessidade de suspensão do presente feito, uma vez que a pendência de apreciação de embargos de declaração (inocorrência de trânsito em julgado), opostos pela UNIÃO FEDERAL no âmbito do RE nº 574.706/PR (acórdão paradigma), é requisito meramente formal, pelo que inexistente previsão legal que condicione a aplicação do precedente ao trânsito em julgado, não sendo o bastante para afastar a sua aplicação, até mesmo porque a tese de

repercussão geral foi fixada por esse Egrégio STF no sentido de que “o ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS”;

A inconstitucionalidade e o descabimento da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, já está consolidada no âmbito nacional, nos termos do acórdão paradigma firmado sob o rito da repercussão geral por esse Egrégio STF (RE nº 574.706/PR);

A inexistência de divergência jurisprudencial, uma vez que o Egrégio STJ (e os demais Tribunais Pátrios), que até então detinham posicionamento que se coadunava com os interesses da UNIÃO, se curvaram ao entendimento exarado por esse Egrégio STF e passaram a adotar a tese fixada no julgamento do RE nº 574.706/PR (acórdão paradigma).

## 7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRAFICAS

AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ATALIBA, Geraldo. República e Constituição. 2. Ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p.123.

AVILA, Alexandre Rossato da Silva, Curso de Direito Tributário. 4ªed. Verbo Jurídico, Porto Alegre, 2008.

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

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributário. 25. ed. ver., ampl. E atual. São Paulo: Brasil, 2009.

CARRAZA, Roque Antonio. ICMS. 17ª edição. Editora Malheiros. 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 14. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio da Segurança Jurídica no Campo Tributário. Revista de Direito Tributário, v. 94, p.21-30, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. Tributo e Segurança Jurídica. In: George Salomão Leite (Org.). *Dos Princípios Constitucionais – Considerações em torno das normas principiológicas da Constituição*. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Segurança Jurídica – Irretroatividade das Decisões Judiciais Prejudiciais aos Contribuintes*. Editora Forense. 2013.

CONRADO, Paulo Cesar. *Compensação Tributária e Processo*. 2. Ed. Ver. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p.134.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário. Editora Noeses. 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 27. ed. rev., atual e ampl. São Paulo: Malheiros, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. Problemas do Processo Judicial Tributário. São Paulo: Dialética, v.2, 1998, p.118

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Curso de direito tributário. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

MENDES, Frana Elisabeth. Compensação Tributária e Execução Fiscal. Revista da Seção Judiciária do Rio de Janeiro (SJRJ), vol. 15, n. 23, 2008, p.21-27.

PANDOLFO, Rafael. Jurisdição Constitucional Tributária - Reflexos nos Processos Administrativo e Judicial. Editora Noeses. 2012.

PAULSEN, Leandro. VELLOSO, Andrei Pitten. Contribuições: Teoria Geral, Contribuições em espécie. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. Pp. 79-80

PAULSEN, Leandro. Direito Processual Tributário. 4 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

PHILIPPSEN, Eduardo Gomes. A Incidência do Imposto de Renda Sobre Indenizações. Revista Interesse Público – Ano 9, nº 41, janeiro/fevereiro de 2007 – Porto Alegre: Nota dez.

SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 27a. edição - São Paulo: Malheiros, 2006.