

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
DEPARTAMENTO DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

BRUNA EDUARDA FLEISCHMANN

**AS CONSEQUÊNCIAS JURÍDICAS DO RE 574706 SOBRE UMA MENOR OU
MAIOR TRIBUTAÇÃO A TÍTULO DE PIS/COFINS**

FLORIANÓPOLIS

2021

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
DEPARTAMENTO DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

BRUNA EDUARDA FLEISCHMANN

**AS CONSEQUÊNCIAS JURÍDICAS DO RE 574706 SOBRE UMA MENOR OU
MAIOR TRIBUTAÇÃO A TÍTULO DE PIS/COFINS**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Curso de Graduação em
Direito da Universidade Federal de Santa
Catarina, como requisito parcial para
obtenção do título de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Valcir Gassen

FLORIANÓPOLIS
2021

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
COLEGIADO DO CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

TERMO DE APROVAÇÃO

O presente Trabalho de Conclusão de Curso, intitulado “**As consequências jurídicas do RE 574706 sobre uma menor ou maior tributação a título de PIS/COFINS**”, elaborado pelo(a) acadêmico(a) **Bruna Eduarda Fleischmann**, defendido em **12/05/2021** e aprovado pela Banca Examinadora composta pelos membros abaixo assinados, obteve aprovação com nota **10,00 (dez)**, cumprindo o requisito legal previsto no art. 10 da Resolução nº 09/2004/CES/CNE, regulamentado pela Universidade Federal de Santa Catarina, através da Resolução nº 01/CCGD/CCJ/2014.

Florianópolis, 12 de Maio de 2021

Valcir Gassen
Professor Orientador

Carlos Araújo Leonetti
Membro de Banca

Marina Priscila Rubik
Membro de Banca

Jackson Torres
Membro de Banca



Universidade Federal de Santa Catarina
Centro de Ciências Jurídicas
COORDENADORIA DO CURSO DE DIREITO

TERMO DE RESPONSABILIDADE PELO INEDITISMO DO TCC E
ORIENTAÇÃO IDEOLÓGICA

Aluno(a): Bruna Eduarda Fleischmann
RG: 6.818.415
CPF: 083.930.639-30
Matrícula: 16101197
Título do TCC: **As consequências jurídicas do RE 574706 sobre uma menor ou maior tributação a título de PIS/COFINS**
Orientador(a): Valcir Gassen

Eu, Bruna Eduarda Fleischmann, acima qualificado(a); venho, pelo presente termo, assumir integral responsabilidade pela originalidade e conteúdo ideológico apresentado no TCC de minha autoria, acima referido

Florianópolis, 12 de maio de 2021.

Bruna Eduarda Fleischmann

RESUMO

O presente trabalho monográfico de conclusão de curso analisará as consequências jurídicas do julgamento do RE 574706/PR realizado pelo Tribunal Pleno do STF, que fixou a tese de repercussão geral que excluiu o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Para através dessa análise concluir entre uma maior ou menor tributação a título de PIS e COFINS conforme a exclusão realizada, se feita através do valor efetivamente pago do imposto ou aquele destacado na nota fiscal. Para tanto, será feito um breve resumo das noções tributárias básicas pertinentes ao estudo, com enfoque nos tributos ICMS, PIS e COFINS, também será conceituados os termos receita e faturamento e apontadas as diferenças entre ambos. Além do mais será analisada a fundamentação jurídica dos votos expendidos pelos Ministros no RE 574706 confrontados com o posicionamento da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e com o posicionamento da Receita Federal do Brasil sobre a matéria.

PALAVRAS-CHAVE: Base de cálculo ICMS. ICMS destacado. ICMS efetivamente pago. PIS/COFINS.

ABSTRACT

The present monographic end-of-course will analyze the legal consequences of the judgment of RE 574706/PR held by the STF Full Court, which established the thesis of general repercussion that excluded the ICMS from the PIS and COFINS tax base. Through this analysis, it is possible to conclude between a higher or lower taxation of PIS and COFINS according to the exclusion made, whether made through the value actually paid for the tax or that highlighted on the invoice. To this end, a brief summary of the basic tax notions pertinent to the study will be made, focusing on the ICMS, PIS and COFINS taxes. Furthermore, the legal basis of the votes cast by the Justices in RE 574706 will be analyzed in comparison with the position of the Attorney General of the National Treasury and the position of the Brazilian IRS on the matter.

KEY WORDS: Calculation basis. ICMS. ICMS detached. ICMS effectively paid. PIS/COFINS.

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – Regime de tributação do ICMS.....	44
QUADRO 2 – Regime tributário ICMS, PIS, COFINS.....	53

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social.

ICMS - Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação.

PIS - Programa de integração social.

PGFN - Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

RE – Recurso Extraordinário.

STF - Supremo Tribunal Federal.

TRF – Tribunal Regional Federal.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	10
2 ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS RELACIONADAS AO TEMA E SUAS ABORDAGENS CONCEITUAIS.....	13
2.1 ICMS, PIS e COFINS definição do tributo, suas características específicas e base de cálculo.....	16
2.1.1 ICMS.....	16
2.1.2 PIS e COFINS.....	19
2.2 Conceito de receita e faturamento.....	22
2.3 A tributação sobre o consumo no Brasil.....	24
3 A EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS ATRAVÉS DO RE 574706.....	26
3.1 Fundamentos da decisão do STF.....	27
3.1.1 Votos favoráveis ao provimento do recurso.....	28
3.1.1.1 Ministra Cármen Lúcia.....	29
3.1.1.2 Ministra Rosa Weber.....	32
3.1.1.3 Luiz Fux.....	33
3.1.1.4 Ministro Ricardo Lewandowski.....	34
3.1.1.5 Ministro Marco Aurélio.....	34
3.1.1.6 Ministro Celso de Mello.....	35
3.1.2 Votos contrários ao provimento do recurso.....	36
3.1.2.1 Ministro Edson Fachin.....	36
3.1.2.2 Ministro Luís Roberto Barroso.....	39
3.1.2.3 Ministro Dias Toffoli.....	38
3.1.2.4 Ministro Gilmar Mendes.....	39
3.2 Embargos declaratórios sobre a decisão RE 574706.....	40
3.3 Regime de tributação do ICMS e as diferenças existentes entre o ICMS efetivamente pago e o destacado na Nota Fiscal.....	45
4 AS CONSEQUÊNCIAS JURÍDICAS DA EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DO PIS E COFINS PELO VALOR EFETIVAMENTE PAGO OU PELO VALOR DESTACADO NA NOTA FISCAL.....	48
4.1 Posicionamento do STF.....	49

4.2 Posicionamento da Receita Federal do Brasil.....	51
4.3 Implicações entre uma maior ou menor tributação a título de Pis e Cofins consoante a forma de exclusão do ICMS adotada.....	53
5 CONCLUSÃO.....	61
REFERÊNCIAS.....	63

1 INTRODUÇÃO

Na última década debateu-se incansavelmente no meio jurídico a legalidade da inclusão ou não do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS, finalmente após mais de 10 anos de tramitação do RE 574706/PR em um dos julgamentos mais aguardados em matéria tributária do país, o Supremo Tribunal Federal decidiu por firmar a seguinte tese de repercussão geral “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS.”¹

Nessa ocasião, o Supremo Tribunal Federal elegeu que a parcela a se excluir de ICMS seria aquela destacada na nota fiscal, devido ao voto da Relatora concluir que não se incluiria todo o imposto do ICMS no conceito de faturamento.²

No entanto, nem todas as questões referentes à matéria foram dirimidas com o julgamento do Recurso, porquanto a União por intermédio da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional interpôs embargos de declaração à mesma. Que ainda em 2021 aguarda julgamento.

Em suma, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional defende a tese de que o ICMS inclui-se no conceito de faturamento. Nos embargos declaratórios pede para que reste definido que a parcela a se excluir de ICMS seja aquela efetivamente paga e além do mais a modulação dos efeitos da decisão.³

Surge, portanto, um problema prático que afeta diretamente todos os contribuintes iure do referido imposto. A controvérsia entre qual o valor efetivo deverá ser descontado de ICMS, se o valor efetivamente pago ou se aquele destacado na nota fiscal.

¹ STF, **RECURSO ESPECIAL: RE 574706/PR**. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Dj: 05/08/2013.

² Ibid., p. 17.

³ BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL: RE 574706/PR**. Procurador da Fazenda Nacional: Carlos de Araujo Moreira. Dj: 19/10/2017.

Isso significa que apesar de o RE 574706/PR ter firmado tese de repercussão geral ao optar pela exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS, o modo como será executada a aplicação prática desta decisão está pendente de julgamento há mais de 3 anos, causando uma enorme insegurança jurídica no meio tributário.

Fato é que essa decisão afeta milhares de contribuintes iure, e também gera um impacto financeiro considerável para a União, estimados na casa dos 250 milhões de reais, segundo os cálculos da Receita Federal do Brasil.⁴

A PGFN utiliza esse impacto orçamentário como justificativa para fundamentar seus pedidos, de modulação dos efeitos da decisão e de que o valor a se excluir do ICMS seja o efetivamente pago, no entanto, não se pode admitir que os direitos dos contribuintes sejam lesados para poupar uma perda financeira do Estado.

Outrossim, cabe diretamente aos operadores do direito pensar medidas que protejam os grupos que estão mais vulneráveis, os contribuintes, buscando uma correta aplicação da legislação.

O objetivo geral desse trabalho é compreender o impacto da exclusão do valor do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS com a finalidade de auxiliar o entendimento sobre qual forma de exclusão seria mais tecnicamente adequada, se feita por meio do valor do ICMS efetivamente pago (posição adotada pela Receita Federal do Brasil e pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional) ou se feito pelo valor do ICMS emitido na nota fiscal (posição adotada pelo STF) analisando com a finalidade de comparar o proveito de uma maior ou menor tributação a título de PIS/COFINS.

Para tanto, o presente trabalho está dividido em três capítulos. O primeiro capítulo fará uma introdução ao tema da pesquisa apresentando-o, bem como introduzindo os motivos ensejadores do estudo e a atualidade do tema.

⁴ BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL: RE 574706/PR**. Procurador da Fazenda Nacional: Carlos de Araujo Moreira. Dj: 19/10/2017.

Também será feita uma abordagem dos conceitos tributários essenciais e disposta uma breve explicação sobre o ICMS, o PIS e a COFINS definindo as características principais desses tributos e suas bases de cálculo. Nesse capítulo também se explicará o conceito de receita e faturamento, essenciais para a compreensão dessa pesquisa. E referir-se-á a tributação sobre o consumo trazendo um breve panorama no cenário brasileiro.

Partindo adiante, o terceiro capítulo versará sobre o ponto principal da pesquisa, a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, analisando a fundo o RE 574706, apresentando os fundamentos que levaram o STF a tomar essa decisão, bem como o posicionamento contrário da Procuradoria-Geral da União. Por fim abordaremos as diferenças existentes entre o ICMS efetivamente pago e o destacado na nota fiscal e como são efetuados os cálculos referentes ao ICMS.

Outrossim serão apresentadas quais as consequências jurídicas da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, para demonstrar quais as implicações ao contribuinte consoante adotada uma ou outra forma de se excluir o ICMS, se o efetivamente pago ou o destacado na nota fiscal. E qual das duas possibilidades se mostraria mais onerosa ao contribuinte.

Por fim, apresentar-se-á a conclusão, que elucida as respostas encontradas através dessa pesquisa.

O método de abordagem utilizado será o indutivo através da realização de pesquisa jurisprudencial, documental, legislativa e bibliográfica.

2 ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS RELEVANTES AO TEMA E SUAS ABORDAGENS CONCEITUAIS

Para propiciar uma melhor compreensão do tema tratado nesse estudo, este capítulo abordará os conceitos fundamentais do direito tributário. Assim sendo, iniciaremos com uma análise do conceito de tributo, partindo para a classificação das espécies tributárias e os princípios tributários relevantes para essa pesquisa.

A tributação tem sua origem intrínseca a da sociedade em si, para que um Estado exista são necessários recursos financeiros.⁵

A necessidade de se tributar, é o próprio funcionamento estatal, é através da tributação que nasce a origem do direito tributário como ramo autônomo do direito. Resumido em uma sentença, o direito tributário é o dever de prestar tributos conjuntamente com todos os seus princípios e as suas normas.⁶

Cabe portanto definir a evolução histórica do conceito de tributo.

Historicamente o tributo advém de uma cobrança, geralmente feita em dinheiro ou bens por parte do Estado através de seu soberano, que são exigidas da população para manter os gastos públicos.⁷

Com o surgimento do Estado Democrático de Direito, a tributação passa a ter novas formas, o tributo torna-se um meio para se alcançar a liberdade coletiva, no entanto surgem limitações ao Estado na forma como tributa e no valor das cobranças.

No Estado absolutista, as pessoas e as propriedades são parte de um todo que pertence ao Estado.⁸

⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário** / Luís Eduardo Schoueri. – 8. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2018. p. 21.

⁶ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro** / Luciano Amaro. – 20. ed. – São Paulo : Saraiva, 2014. p. 19.

⁷ Ibid., p. 29.

⁸ GASSEN, Valcir. Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado a Constituição e o Direito Tributário. In: GASSEN, Valcir (Org). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira:**

Através das garantias trazidas pelo Código Napoleônico e também pela Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão, que garantem a propriedade como um direito para os indivíduos, ocorre a cisão entre o Estado e a propriedade.

Á partir do momento em que o Estado não é mais o espelho da vontade do soberano, a tributação que antes era exigida sem parâmetros definidos, agora surge como meio de liberdade para a população, ao passo “ que a propriedade como direito só é considerada em um momento após o pagamento de tributos. ”⁹

Desde então a tributação é utilizada para atingir os fins do Estado, contudo no Estado Democrático de Direito a mesma é limitada, principalmente pela Constituição. O tributo pela primeira vez torna-se um dever fundamental uma vez que a fonte de sua criação advém da Constituição e é através dela que o Estado garante a prestação dos direitos fundamentais.¹⁰

Portanto, a manutenção do Estado em um Estado Constitucional ocorre de forma legítima, isto é, o Estado, para apropriar-se do patrimônio alheio, estabelece formas pré-autorizadas ou pré-pactuadas por um conjunto de normas jurídicas com seus cidadãos, conferindo-se certa legitimidade ao Estado para a apropriação de recursos econômicos convencionalmente atribuído aos particulares com o intuito de sua manutenção.¹¹

Em consequência disso, a tributação é de contribuição obrigatória, pois somente por meio dela é que se garante o funcionamento do Estado.

A máquina estatal necessita de receita para atingir seus fins. Contudo, isso não justifica que o Estado enriqueça através da tributação, ela deve ser paga por todos

diálogos sobre Estado, Constituição e Tributação. 2. ed. rev., atual., aum. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2016. pp. 1-15.

⁹ GASSEN, Valcir. Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado a Constituição e o Direito Tributário. In: GASSEN, Valcir (Org). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Tributação.** 2. ed. rev., atual., aum. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2016. p. 12.

¹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário** / Luís Eduardo Schoueri. – 8. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2018. p. 34.

¹¹ GASSEN, Valcir. Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado a Constituição e o Direito Tributário. In: GASSEN, Valcir (Org). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Tributação.** 2. ed. rev., atual., aum. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2016. p. 17.

em nome do bem comum e sem o cometimento de excessos por parte do ente tributante.¹²

O ordenamento brasileiro tratou de conceituar o tributo através do Código Tributário Nacional,

Artigo 3º “ Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.¹³

Partindo para uma análise maior aprofundada deste conceito legal conclui-se que a obrigação tributária consiste de três elementos essenciais: o primeiro deles é a necessidade de que o tributo seja instituído através de uma lei; o segundo elemento é a necessidade de que o tributo advenha de um evento lícito, ou seja, o tributo não pode ser utilizado como forma de punição de um ato ilícito; e o terceiro e último elemento essencial da obrigação tributária é o de que a incidência do tributo suceda de um fato concreto.¹⁴

Segundo Luciano Amaro,

Tributo é a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público.¹⁵

Além da definição de tributo, o Código Tributário Nacional aduz a classificação das espécies tributárias. Nessa ocasião, o ordenamento jurídico brasileiro optou por adotar a teoria tripartida.

A mesma divide os tributos em três espécies, quais sejam: os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. Na divisão tripartida, a categoria tributária dos empréstimos compulsórios está incluída em qualquer dos três tipos de tributos

¹² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª Edição. São Paulo: Editora Melhoramentos, 2013. p. 76.

¹³ BRASIL, **Código Tributário Nacional**. Brasília, DF. 1966.

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2011. p. 56.

¹⁵ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro** / Luciano Amaro. – 20. ed. – São Paulo : Saraiva, 2014. p. 57.

existentes e a categoria tributária das contribuições incluída na categoria ou dos impostos ou das taxas.¹⁶

Apesar de ser a teoria tripartida a classificação adotada pelo Código Tributário Nacional, a maioria da doutrina e o Supremo Tribunal Federal, optaram por adotar para o ordenamento brasileiro a classificação tributária proposta pela teoria pentapartida, segundo a qual, as espécies tributárias existentes se dividem em cinco: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições.¹⁷

Para a presente pesquisa aprofundaremos o estudo nas espécies tributárias dos impostos, especificamente o ICMS e nas espécies tributárias das contribuições com enfoque nas contribuições sociais quais sejam, o PIS e a COFINS.

2.1 ICMS, PIS e COFINS definição do tributo, suas características específicas e base de cálculo

2.1.1 ICMS

Para o presente trabalho se faz essencial o estudo de um imposto em particular, o ICMS, Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação. Este é um dos mais importantes tributos do país, incidindo sobre o comércio de mercadorias e as operações comerciais.¹⁸

O ICMS está previsto no artigo 155 inciso II da Constituição Federal, e é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, mesmo que as operações ou prestações relativas ao mesmo tenham tido sua origem advinda do exterior.¹⁹

¹⁶ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro** / Luciano Amaro. – 20. ed. – São Paulo : Saraiva, 2014. p. 27-45.

¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito, “**Curso de Direito Tributário**”, 31ª Ed, São Paulo, Editora Malheiros, 2010. p. 69-70.

¹⁸ RIBEIRO, Osni Moura; PINTO, Mauro Aparecido. **Introdução à Contabilidade Tributária**. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

¹⁹ BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

Preliminarmente sendo o ICMS um imposto cabe versar sobre os conceitos dos impostos em um panorama geral.

Os mesmos estão definidos no Código Tributário Nacional,

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.²⁰

Uma das principais características dos impostos é de os mesmos não estarem vinculados a uma atividade estatal, seu fato gerador é alheio a atuação do Estado, e advém exclusivamente de uma ação ou ter, que está ligada ao contribuinte.²¹

Por não tolerarem ter o produto de sua arrecadação vinculados a uma atividade estatal específica, a destinação dos impostos são as despesas gerais do Estado. Despesas essas que são inerentes a toda coletividade, porquanto não é cabível atrelar a cobrança de impostos a um contribuinte individualizado, cabendo o pagamento de impostos a todos os integrantes da sociedade.

Sobre o fato gerador do dever de pagar impostos, o mesmo pode ser descrito como uma situação fática determinada que está ligada diretamente ao contribuinte e a qual não está atrelada nenhuma atividade estatal específica. Como leciona Luciano Amaro:

Se o fato gerador do imposto não é um ato do Estado, ele deve configurar uma situação à qual o *contribuinte* se vincula. O legislador deve escolher determinadas situações materiais (por exemplo, aquisição de renda) evidenciadoras de capacidade contributiva, tipificando-as como fatos geradores da obrigação tributária. As pessoas que se vinculam a essas situações (por exemplo, as pessoas que adquirem renda) assumem o dever jurídico de pagar o imposto em favor do Estado.²²

Além do mais, as hipóteses de incidência dos impostos, seu fato gerador, devem estar atreladas ao princípio da capacidade contributiva, previsto na Constituição Federal:

²⁰ BRASIL, **Código Tributário Nacional**. Brasília, DF. 1966.

²¹ MACHADO, Hugo de Brito, “**Curso de Direito Tributário**”, 31ª Ed, São Paulo, Editora Malheiros, 2010.

²² AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro** / Luciano Amaro. – 20. ed. – São Paulo : Saraiva, 2014. p. 64

Art. 145 § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.²³

Esse princípio pode ser resumido na premissa de que o pagamento dos impostos deverá se dar através dos contribuintes que têm a capacidade financeira para tal. O imposto possui conteúdo econômico e seu fato gerador é a manifestação de capacidade contributiva.²⁴

No caso do ICMS, são múltiplas as hipóteses de incidência, podendo ser resumidas nas a seguir expostas: 1) a circulação e importação de mercadorias; 2) a prestação de serviços de transportes intermunicipais ou interestaduais; 3) sobre os serviços de comunicação; 4) impostos referentes ao imposto sobre a produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos gasosos e de energia elétrica; e sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.²⁵

Um aspecto importante do ICMS é a sua não cumulatividade, o que significa que parte do tributo que foi cobrado em uma etapa na cadeia de venda e revenda de um produto por exemplo pode ser compensado nas vendas e revendas posteriores. O ICMS é um imposto indireto, melhor dizendo, o ônus de arcar com este imposto é do consumidor final.²⁶

Uma visão de como funciona a não cumulatividade na prática é fornecida por Kiyoshi Harada:

- a) na primeira etapa de circulação, do produtor ao atacadista: mercadoria no valor de R\$ 100,00 à alíquota de 18% resulta no imposto de R\$ 18,00;
- b) na segunda etapa, do atacadista para varejista: mercadoria no valor de R\$ 120,00 a alíquota de 18% resulta no imposto de R\$ 21,60.

²³ BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

²⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário** / Luís Eduardo Schoueri. – 8. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2018. p. 139-201.

²⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 35.

²⁶ PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária: análise dos impactos tributários das leis nº 11.638/07, nº 11.941/09 e dos pronunciamentos emitidos pelo CPC**. 7. Ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2011.

Imposto a pagar = valor do “b” menos o valor do “a” = R\$ 21,60 – R\$ 18,00 = R\$ 3,60, que é o valor do imposto a recolher;

c) na terceira etapa, do varejista para o consumidor final: mercadoria no valor de R\$ 150,00 à alíquota de 18% resulta no imposto de R\$ 27,00. Imposto a pagar = valor do “c” menos o valor do “b” = R\$ 27,00 – R\$ 21,60 = R\$ 5,40 que é o imposto a recolher.

Total do imposto pago até o final do ciclo econômico = R\$ 18,00 + R\$ 3,60 + R\$ 5,40 = R\$ 27,00.²⁷

Posto essa característica de não cumulatividade do ICMS e se tratando de um imposto indireto, surgem duas figuras distintas de contribuintes. O contribuinte de fato e o contribuinte de direito, o contribuinte de direito é aquele que está previsto na legislação como o responsável por pagar o tributo, no entanto por se tratar de um imposto indireto, o valor pago a título de ICMS pode ser embutido no preço da mercadoria que será comercializada, e por tanto o consumidor final que comprará a mercadoria, será o contribuinte de fato, uma vez que o mesmo arcou com os encargos financeiros do tributo.

Nesse sentido exemplifica Eduardo de Castro:

O contribuinte de direito é a pessoa responsável pelo recolhimento do tributo; o contribuinte de fato, por sua vez, é aquele que suporta os encargos econômicos e financeiros do tributo. Numa operação de compra e venda de mercadoria, como o valor do ICMS está embutido no preço cobrado, teremos como contribuinte legal do imposto o comerciante e como contribuinte de fato a pessoa adquirente da referida mercadoria.²⁸

A base de cálculo do ICMS é o valor da operação que coloca em circulação mercadorias ou das prestações de serviços de transporte e comunicações. Isto importa dizer que o ICMS incidirá sobre todo o valor da operação, não só o da mercadoria em si, mas também incidirá sobre todas as despesas cobradas e as debitadas que tenham relação com a operação.²⁹

2.1.2 PIS e COFINS

²⁷ HARADA, Kiyoshi. **ICMS DOCTRINA E PRÁTICA**. São Paulo: Editora Atlas, 2017. p. 38.

²⁸ CASTRO, Eduardo de; LUSTOZA, Helton Kramer; GOUVÊA, Marcus de Freitas. **Tributos em espécie**. Salvador: Editora Juspodivm, 2015. p. 638.

²⁹ CASTRO, Eduardo de; LUSTOZA, Helton Kramer; GOUVÊA, Marcus de Freitas. **Tributos em espécie**. Salvador: Editora Juspodivm, 2015. p. 644.

O PIS e a COFINS são tributos enquadrados na espécie das contribuições, as regras que se aplicam a ambos são praticamente idênticas, e a principal diferença entre eles é o destino das verbas arrecadadas. O produto arrecadado pelo PIS é destinado para o pagamento do seguro desemprego, do abono anual e para investimentos no BNDES, enquanto que o produto arrecadado com o COFINS serve para financiar a seguridade social de uma maneira geral.³⁰

Preliminarmente, proferindo um panorama geral sobre as contribuições as mesmas estão previstas na Constituição Federal:

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.³¹

Sucedem do artigo três tipos de contribuições, as contribuições sociais, as contribuições de intervenção no domínio econômico e as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas. Tanto o PIS quanto a COFINS são contribuições sociais.

A instituição das contribuições sociais é feita de forma exclusiva pela União e se identifica com as mesmas características gerais das hipóteses tributárias dos impostos, com a única diferença de que os recursos arrecadados através das contribuições são afetados, o que em outras palavras significa dizer que os mesmos já possuem uma destinação específica. Enquanto que, nos impostos a destinação dos recursos é atender as necessidades de toda a coletividade em geral.

Na Constituição Federal estão previstas três hipóteses de contribuições sociais, quais sejam: para o financiamento da seguridade social, seguro desemprego e a educação. Tendo como finalidade direta das contribuições sociais o atendimento as necessidades da Ordem Social.³²

³⁰ CASTRO, Eduardo de; LUSTOZA, Helton Kramer; GOUVÊA, Marcus de Freitas. **Tributos em espécie**. Salvador: Editora Juspodivm, 2015. p. 542.

³¹ BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

³² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário** / Luís Eduardo Schoueri. – 8. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2018. p. 208-210.

A principal característica das contribuições sociais é a sua referibilidade, isto significa dizer que o contribuinte não é beneficiado de forma direta através da contribuição, no entanto se aquele indivíduo é caracterizado como contribuinte então à partir disso ele integrará o grupo destino da contribuição.³³

Dentro das contribuições sociais existem duas categorias distintas, as contribuições sociais genéricas e as contribuições sociais para a manutenção da seguridade social.³⁴

Dentro da categoria das contribuições sociais voltadas a manutenção da seguridade social temos os tributos denominados de PIS/PASEP e o COFINS, a previsão legal de ambos se dá por meio da própria Constituição Federal, referente ao PIS/PASEP em seu artigo 239 e a COFINS em seu artigo 195.³⁵

Os contribuintes do PIS e da COFINS são as pessoas jurídicas e a ela os equiparados.

Sobre o fato gerador do PIS e da COFINS:

No PIS-folha, o fato gerador é o pagamento de folha de salários. No PIS e na COFINS-Importação, o fato gerador é importar. Para as demais modalidades, o fato gerador é auferir receita, de qualquer modalidade (operacional e não operacional). Na modalidade não-cumulativa das contribuições, o fato gerador, assim como a base de cálculo, se limita ao faturamento, vale dizer não alcança receitas não operacionais das empresas. PIS e COFINS foram criados com previsão de incidência sobre o faturamento, vale dizer, sobre a receita operacional, de venda de mercadorias e da prestação de serviços.³⁶

As referidas contribuições sociais foram criadas em momentos diferentes, no entanto, possuem uma característica que as une, tanto o PIS quanto a COFINS

³³ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 6ª Edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2011.

³⁵ BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

³⁶ CASTRO, Eduardo de; LUSTOZA, Helton Kramer; GOUVÊA, Marcus de Freitas. **Tributos em espécie**. Salvador: Editora Juspodivm, 2015. p. 544.

incidem sob o faturamento da pessoa jurídica. A base de cálculo de ambos é o faturamento ou a receita bruta.³⁷

2.2 Conceito de receita e faturamento

A receita e o faturamento são conceitos que mesclam conteúdo econômico com normas de direito, são dois institutos distintos, no entanto a diferença entre ambos é sutil, caso não observadas suas diferenças as consequências podem gerar grandes impactos tributários e socioeconômicos.

Cabe, portanto, conceituar o que seria a receita, principalmente para diferenciá-la do conceito de faturamento.

O termo receita em seu conceito genérico se consubstancia em todos os valores recebidos por determinada pessoa jurídica, melhor dizendo, todo e qualquer valor que adentre a sua esfera patrimonial.

Segundo José Carlos Marion:

A receita corresponde, em geral, a vendas de mercadorias ou prestações de serviços. Ela é refletida no balanço através da entrada de dinheiro no Caixa (Receita a Vista) ou entrada em forma de direitos a receber (Receita a Prazo) - Duplicatas a Receber. A receita sempre aumenta o Ativo embora nem todo aumento de Ativo signifique Receita (empréstimos bancários, financiamentos etc. aumentam o Caixa-Ativo da empresa, mas não são receitas).³⁸

Portanto, qualquer valor percebido pela pessoa jurídica é considerado como receita, nada obstante, nem toda receita é operacional, isto é, a pessoa jurídica recebe o valor, ele introduz-se ao seu patrimônio, mas com o mesmo aquela não opera.

A receita é gênero da qual são suas espécies, as receitas brutas e as receitas líquidas das vendas e serviços, as despesas com as vendas e financeiro, as despesas gerais e administrativas e as receitas e despesas não operacionais.

³⁷ FABRETTI, L. Lúaudio. **Contabilidade tributária**. 11. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

³⁸ MARION, José Carlos. **Contabilidade básica**. São Paulo: Adas, 2009. p. 79.

A receita bruta tem previsão legal no decreto lei nº 1.598/1977:

Art. 12. A receita bruta compreende:
 I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;
 II - o preço da prestação de serviços em geral;
 III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e
 IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III. ³⁹

Tudo o que for vendido em determinado período é considerado receita bruta, nesse valor estão inclusos os impostos sobre as vendas que devem ser repassados ao governo e ainda não foram feitos e os descontos dos abatimentos e devoluções ocorridos. ⁴⁰

A receita líquida por sua vez também está prevista no decreto lei nº 1.598/1977:

Art. 12 § 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de:
 I - devoluções e vendas canceladas;
 II - descontos concedidos incondicionalmente;
 III - tributos sobre ela incidentes; e
 IV - 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, das operações vinculadas à receita bruta.⁴¹

Sendo a receita líquida a subtração da receita bruta (diminuída dos descontos, tributos incidentes e devoluções), extrai-se que é este valor que é proveitoso para a empresa, uma vez que é ele que remanesce em termos de receita. ⁴²

No tocante ao conceito legal de faturamento dispomos da lei nº 6.404/1976:

Art. 187 I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;⁴³

Logo, depreende-se a ideia de que o faturamento é uma espécie de receita. Faturamento são as receitas brutas oriundas da circulação de mercadorias e serviços, os valores percebidos através desses atos. Todo faturamento é receita, mas nem toda receita é faturamento.⁴⁴

³⁹ BRASIL, **Decreto-Lei 1.598 de 26 de dezembro de 1977**. Brasília, DF. 1977.

⁴⁰ MARION, José Carlos. Contabilidade básica. São Paulo: Adas, 2009. p. 94.

⁴¹ BRASIL, **Decreto-Lei 1.598 de 26 de dezembro de 1977**. Brasília, DF. 1977.

⁴² MARION, José Carlos. Contabilidade básica. São Paulo: Adas, 2009. p. 100.

⁴³ BRASIL, **Lei 6.404 de 15 de dezembro de 1976**. Brasília, DF. 1976.

⁴⁴ STF, **RECURSO ESPECIAL: RE 574706/PR**. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Dj: 05/08/2013.

2.3 A tributação sobre o consumo no Brasil

Esclarecidos esses conceitos iniciais, cabe tratar da tributação sobre o consumo no Brasil, que é uma das principais fontes de renda do Estado, e têm como um dos principais impostos que a compõem o ICMS, de importante relevância para o presente estudo.

Os impostos sobre o consumo são aqueles que o encargo final fica por conta do consumidor. Na cadeia econômica do consumo quem arcará com a despesa do tributo, o contribuinte de fato, será o consumidor.⁴⁵

Para se ter uma percepção dos números:

Do total da carga tributária brasileira, os tributos incidentes sobre o patrimônio representam 3,52%, sobre a renda 24,14%, e sobre o consumo 68,20%. Nos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), esses indicadores representam respectivamente 5,4%, 36,9% e 30,4%.⁴⁶

Ao relacionar os impostos sobre o consumo com os princípios que regem o direito tributário, principalmente o princípio da capacidade contributiva, devemos fazer algumas reflexões.

Cabe a sociedade financiar a atividade estatal, concomitantemente o Estado deve garantir um mínimo existencial aos seus cidadãos pois através disso estes indivíduos continuarão gerando receitas passíveis de serem tributadas. Se a tributação sobre o consumo for excessiva, o contribuinte terá sua capacidade contributiva desrespeitada.⁴⁷

Conforme os autores D'Araújo, Gassen e Paulino:

O respeito e a aplicação do princípio da capacidade contributiva implicam respeito também ao princípio da igualdade tributária, pois, no que tange à sua capacidade econômica, os iguais igualmente devem ser tratados

⁴⁵ D'ARAÚJO, Júlio Sales. GASSEN, Valcir. PAULINO, Sandra Regina da F. **Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos**. 2013. p. 3.

⁴⁶ Ibid., p. 3.

⁴⁷ D'ARAÚJO, Júlio Sales. GASSEN, Valcir. PAULINO, Sandra Regina da F. **Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos**. 2013.

e aqueles que se encontram em situação de desigualdade devem ser desigualmente tratados pelo fisco.⁴⁸

Enquanto na maioria dos países a maior carga tributária advém dos impostos sobre a renda, o Brasil vai de confronto a isso, ao tributar em maior número o consumo. A capacidade contributiva é violada na medida em que, os mais pobres são os mais tributados, a chamada regressividade tributária.⁴⁹

Exemplificando:

Tomando como base o salário mínimo, por exemplo, observa-se que as famílias com renda de até dois salários mínimos pagam 48,8% da sua renda em tributos. Já as famílias com renda acima de 30 salários mínimos pagam aproximadamente 26,3%, poupando relativamente mais. Assim, basicamente, o contribuinte destinou, em média, 132 dias do ano comercial para o pagamento de tributos. Os cidadãos mais pobres, no entanto, trabalharam o equivalente a 197 dias, enquanto os cidadãos mais ricos aportariam 106 dias, comparativamente.⁵⁰

O ICMS se trata de um dos principais impostos sobre o consumo brasileiro. Somente no ano de 2020 foi arrecadado o montante de R\$ 394.810.332.748,32 (trezentos e noventa e quatro bilhões oitocentos e dez milhões trezentos e trinta e dois mil setecentos e quarenta e oito reais e trinta e dois centavos) a título de ICMS.⁵¹

A Constituição da República abre a possibilidade de o ICMS quando for referente a venda de bens e serviços essenciais para a população poder se valer do princípio da seletividade, que dispõe que:

Produtos essenciais para o consumo do cidadão comum, como alimentos presentes na cesta básica, devem ter sua alíquota reduzida (e por que não zerada), de modo a equilibrar a matriz tributária brasileira, reduzindo o ônus fiscal sobre a população menos abastada.⁵²

⁴⁸ D'ARAÚJO, Júlio Sales. GASSEN, Valcir. PAULINO, Sandra Regina da F. **Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos.** 2013. p. 9.

⁴⁹ D'ARAÚJO, Júlio Sales. GASSEN, Valcir. PAULINO, Sandra Regina da F. **Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos.** 2013.

⁵⁰ D'ARAÚJO, Júlio Sales. GASSEN, Valcir. PAULINO, Sandra Regina da F. **Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos.** 2013. p. 12.

⁵¹ IMPOSTÔMETRO. 2020. Disponível em <www.impostometro.com.br/estudos> Acesso em: 25/04/2021.

⁵² D'ARAÚJO, Júlio Sales. GASSEN, Valcir. PAULINO, Sandra Regina da F. **Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos.** 2013. p. 17.

No entanto, o princípio da seletividade importantíssimo no auxílio da erradicação da pobreza, vem sendo negligenciado pela legislação federal e estadual ao versarem sobre o ICMS.

3 A EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS ATRAVÉS DO RE 574706

Em um dos julgamentos mais aguardados em matéria tributária do país, o STF decidiu por firmar a seguinte tese " O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins".⁵³

Em síntese isto significa que ao calcular os valores devidos a título de PIS e COFINS, uma empresa por exemplo, pode desconsiderar o saldo referente ao ICMS e inclusive pedir a restituição dos valores pagos indevidamente quando o ICMS compunha a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Para uma melhor compreensão dessa decisão analisar-se-á os fundamentos que foram empregados pelo STF e os desdobramentos desse importante julgamento tributário.

Segue a ementa do julgado:

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

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

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

3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS.

3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se

⁵³ STF, RECURSO ESPECIAL: RE 574706/PR. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Dj: 05/08/2013.

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.⁵⁴

No próximo tópico será feita uma abordagem dos fundamentos que levaram a essa decisão.

3.1 Fundamentos da decisão do STF

Após mais de 10 anos de espera, em 2017, foi julgado pelo Supremo Tribunal Federal o RE 574706. Trata-se de um Recurso Extraordinário interposto contra um acórdão do TRF 4º Região, que decidiu que o ICMS integrava a base de cálculo do PIS e da COFINS. Por maioria e nos termos do voto da Relatora Ministra Cármen Lúcia o tribunal deu provimento ao recurso. Devido a relevância da decisão do processo, o mesmo foi submetido a repercussão geral.

Em síntese a recorrente afirmou que:

*Sendo o faturamento o “somatório da receita obtida com a venda de mercadorias ou a prestação de serviços, não se pode admitir a abrangência de outras parcelas que escapam à sua estrutura”, o que ocorreria se o ICMS fosse incluído na base de cálculo da COFINS e da contribuição ao PIS, pois aquele tributo não constitui “patrimônio/riqueza da empresa (princípio da capacidade contributiva), tratando única e exclusivamente de ônus fiscal ao qual está sujeita”. Pede o provimento do recurso extraordinário para exclusão da parcela referente ao ICMS da base de cálculo da COFINS e da contribuição ao PIS.*⁵⁵

Ou seja, segundo a Requerente no conceito de faturamento não estariam abrangido os valores do ICMS, por se tratarem de um ônus fiscal da empresa e não gerarem patrimônio para a mesma.

Sendo o PIS e a COFINS tributos incidentes sobre o faturamento da pessoa jurídica, os valores de ICMS devem por consequência serem excluídos da base de cálculo dos referidos impostos.

⁵⁴ STF, RECURSO ESPECIAL: RE 574706/PR. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Dj: 05/08/2013.

⁵⁵ STF, RECURSO ESPECIAL: RE 574706/PR. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Dj: 05/08/2013. p. 3.

A União por sua vez, Recorrida no recurso analisado manifestou-se nos seguintes termos:

- a) 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 da COFINS;
- b) o fato do ICMS ser recolhido aos cofres públicos estaduais não desnatura a sua condição de custo componente do preço da mercadoria ou do serviço, eis que os demais custos também não são, em regra, destinados ao contribuinte, mas sim a terceiros;
- c) não há nenhuma relevância jurídica no fato do ICMS ser destinado aos cofres públicos estaduais enquanto grande parte dos demais custos é destinado a pessoas físicas ou jurídicas de direito privado;
- d) outros tributos que também compõem os custos da mercadoria ou do serviço são destinados a pessoas jurídicas de direito público, e nem por isso deixam de ser considerados custos e deixam de ser contabilizadas no valor da receita bruta;
- e) no julgamento do RE 212.209/MG o STF definiu que um tributo pode fazer parte da base de cálculo do mesmo tributo ou de outro tributo, eis que se trata de custo que compõe o valor da mercadoria ou da prestação do serviço, motivo pelo qual o provimento do presente recurso implicará a mudança de entendimento inclusive quanto à inclusão do ICMS na base de cálculo do próprio ICMS;
- f) não há nenhuma relação do julgamento que em novembro de 2005 considerou inconstitucional a ampliação da base de cálculo da COFINS pela Lei nº 9.718/98 com o presente julgamento, pois enquanto naquele caso se tratava da ampliação da base de cálculo, neste se trata de restringir a base de cálculo existente desde a LC70/91".⁵⁶

Segundo a União, em síntese, a jurisprudência que trata do tema já está pacificada no sentido de que o ICMS integra a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Feitas essas considerações iniciais, no presente recurso foram enfrentados os seguintes temas: i) a aplicação do princípio jurídico tributário da não cumulatividade ao regime do ICMS; ii) a não inclusão da parcela a se compensar de ICMS na definição de faturamento das pessoas jurídicas; iii) a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS.⁵⁷

3.1.1 Votos favoráveis ao provimento do Recurso

Inicialmente, dedicar-se-á a análise dos votos favoráveis ao provimento do Recurso Extraordinário. Os ministros que foram favoráveis ao provimento foram: A Relatora Cármen Lúcia Antunes Rocha, seguida dos Ministros Enrique Ricardo

⁵⁶ STF, **RECURSO ESPECIAL: RE 574706/PR**. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Dj: 05/08/2013. p.2.

⁵⁷ Ibid., p. 2.

Lewandowski, Luiz Fux, Marco Aurélio Mendes de Farias Mello, Celso de Mello e Rosa Maria Pires Weber.

3.1.1.1 Ministra Cármen Lúcia

Partindo do voto da Relatora, o mesmo iniciou-se conceituando a definição de faturamento, matéria já discutida anteriormente pelo STF, portanto a Relatora optou por transcrever os votos proferidos nos Recursos extraordinários de ns. 346.084, 358.273, 357.950 e 390.840.

Nesses recursos anteriormente julgados prevaleceu o entendimento de que:

A expressão legal 'receita bruta' só seria constitucional se se enquadrasse no conceito de faturamento e, para isso, deveria ser entendida como receita da venda de mercadorias e da prestação de serviços, pois esse seria, precisamente, o conceito de faturamento incorporado da legislação infraconstitucional pela Constituição.⁵⁸

O ponto central do debate do RE 574706 foi compreender se o ICMS destacado na nota fiscal é compatível com o conceito de faturamento ou receita.⁵⁹

Cabe lembrar que nem todo valor que entra no caixa de uma empresa pode ser considerado receita, pois para se tornar efetivamente receita o valor deverá integrar o patrimônio da pessoa jurídica. Os outros valores percebidos pela empresa que adentram em seu caixa mas não integram seu patrimônio são considerados apenas entradas a título transitório, pois brevemente sairão da posse da pessoa jurídica para uma destinação específica.⁶⁰

A principal qualificação de um ingresso como receita decorre da definitividade da quantia para a pessoa jurídica. Não basta a disponibilidade do valor que circula

⁵⁸ STF, **RECURSO ESPECIAL: RE 574706/PR**. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Dj: 05/08/2013. p. 7.

⁵⁹ STF, **RECURSO ESPECIAL: RE 574706/PR**. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Dj: 05/08/2013. p. 112.

⁶⁰ ATALIBA, Geraldo. "**Estudos e Pareceres de Direito Tributário**", vol. 1/88, RT, 1978.

pelo patrimônio da empresa, é preciso que o mesmo seja de definitiva titularidade desta para se tornar receita.⁶¹

Bem como o conceito de faturamento, que é precisamente definido como o produto da venda de mercadorias e prestações de serviços, portanto conceituado como uma espécie da qual a receita é gênero. Como já especificado no tópico anterior dessa pesquisa.⁶²

Conclui-se, pois, que o ICMS é apenas considerado como uma entrada a título de registro contábil, uma vez que os créditos derivados do mesmo não auferem receita patrimonial à pessoa jurídica, mas servem apenas como verbas transitórias destinatárias de um fim certo.

Porquanto, não pode incidir sobre a base de cálculo do PIS/COFINS, pois, caso possível fosse, seria o mesmo que aceitar que os contribuintes do ICMS, faturam ICMS. ICMS não é nem receita e nem faturamento, é apenas um ingresso de caixa.

⁶³

Cabe aqui reproduzir as palavras de Roque Antonio Carrazza trazidas no voto da Relatora:

O punctum saliens é que a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS leva ao inaceitável entendimento de que os sujeitos passivos destes tributos 'faturam ICMS'. A toda evidência, eles não fazem isto. Enquanto o ICMS circula por suas contabilidades, eles apenas obtêm ingressos de caixa, que não lhes pertencem, isto é, não se incorporam a seus patrimônios, até porque destinados aos cofres públicos estaduais ou do Distrito Federal.⁶⁴

Ademais, sendo o ICMS um tributo não cumulativo, disso extrai-se que parte dos valores referentes ao ICMS permanecem no patrimônio do contribuinte até a próxima operação de pagamento a ser realizada. Por conta disso coube ao recurso analisar o princípio da não cumulatividade mais afundo.

⁶¹ MINATEL, José Antônio. "Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação". MP Editora, 2005.

⁶² STF, RECURSO ESPECIAL: RE 574706/PR. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Dj: 05/08/2013. p. 190.

⁶³ STF, RECURSO ESPECIAL: RE 574706/PR. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Dj: 05/08/2013. p. 11.

⁶⁴ STF, RECURSO ESPECIAL: RE 574706/PR. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Dj: 05/08/2013.p. 11.

Sobre o princípio da não cumulatividade o mesmo está previsto no artigo 155 § 2º inciso I, da Constituição Federal, que diz que em cada operação o valor devido a título de circulação de mercadorias ou de prestação de serviços deve ser compensado com os valores cobrados nas operações anteriores:

Art. 155 § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;⁶⁵

A não cumulatividade impõe que exista uma cadeia com várias operações que partem de um mesmo fato gerador. Sem a não cumulatividade do tributo, o valor final de um produto se tornaria extremamente caro ao consumidor, uma vez que, haveria a tributação em cascata.⁶⁶

Ou seja, referindo-se ao ICMS, por incidir sobre ele o princípio da não cumulatividade o mesmo pode ser pago em formato de créditos (que advém do valor excedente dos débitos referentes ao ICMS no mesmo período de apuração) ou em moeda corrente, quando não há créditos para compensação.⁶⁷

Entender a forma de cálculo do ICMS, corroborada com o princípio da não cumulatividade é importante para entender que, mesmo que em determinado momento o contribuinte que está no meio da cadeia de cobrança do ICMS tenha direito de lançar em suas faturas os créditos decorrentes das mercadorias e serviços tributadas por meio do ICMS, isto só é feito para posteriormente esses créditos serem usados como forma de pagamento do próprio imposto.⁶⁸

⁶⁵ BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

⁶⁶ RIBEIRO, Rodrigo Koehler. **O princípio da não-cumulatividade no Direito Tributário Brasileiro**. 2007. Disponível em <www.revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?https://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/Edicao018/Rodrigo_Ribeiro.htm> Acesso em: 09/03/2021.

⁶⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2002.

⁶⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2002.

Isso não significa que estes créditos integrem a receita do contribuinte, pois mesmo que não aconteça no mesmo momento, os valores referentes ao ICMS tem como destinatário a Fazenda Pública.⁶⁹

Sobre esse tema concluiu a relatora:

(...) parte do valor do ICMS destacado na “fatura” é aproveitado pelo contribuinte para compensar com o montante do ICMS gerado na operação anterior, em algum momento, ainda que não exatamente no mesmo, ele será recolhido e não constitui receita do contribuinte, logo ainda que, contabilmente, seja escriturado, não guarda relação com a definição constitucional de faturamento para fins de apuração da base de cálculo das contribuições.⁷⁰

Ao concluir que os créditos compensados de ICMS não fazem parte do faturamento do contribuinte, disto parte a ideia, portanto, de que o mesmo não pode compor a base de cálculo de incidência do PIS/COFINS.⁷¹

A base de cálculo do PIS/COFINS, para a pessoa jurídica, está expressamente prevista na Constituição Federal e incide sobre: i) os salários pagos ou creditados a qualquer título; ii) a receita e o faturamento; iii) e sobre o lucro;⁷²

3.1.1.2 Ministra Rosa Weber

Partindo para o exame do voto da Ministra Rosa Weber, entendeu ela por um conceito divergente de receita. Segundo a Ministra o conceito constitucional de receita presente no artigo 195, I, “ b” da CF/1988 não é análogo ao conceito contábil de receita:

Não há, assim, que buscar equivalência absoluta entre os conceitos contábil e tributário.

Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. Trata-se, apenas, de um

⁶⁹ STF, **RECURSO ESPECIAL: RE 574706/PR**. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Dj: 05/08/2013. p. 24.

⁷⁰ STF, **RECURSO ESPECIAL: RE 574706/PR**. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Dj: 05/08/2013. p. 14-15.

⁷¹ STF, **RECURSO ESPECIAL: RE 574706/PR**. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Dj: 05/08/2013. p. 26.

⁷² BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

ponto de partida. Basta ver os ajustes (adições, deduções e compensações) determinados pela legislação tributária. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário.⁷³

Segundo a Ministra Rosa Weber o ICMS não compõem a base de cálculo do PIS/COFINS, pela correspondência com o conceito de receita pública previsto constitucionalmente e aplicado analogamente a legislação infraconstitucional referente ao ICMS.

3.1.1.3 Ministro Luiz Fux

O voto do Ministro Luiz Fux por sua vez, traz uma nova perspectiva para a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS. O ministro levanta uma indagação interessante em seu voto que cabe aqui ser reproduzida, “no seu entender, pagar imposto é faturamento?”⁷⁴

Á partir dessa indagação e fundamentado no artigo 195, I da CF/88 o Ministro argumenta que o fato de a Constituição não ter excluído o ICMS do conceito abrangido pelo faturamento não importa em significar que como nada disse a Constituição esteja autorizada a sua inclusão no faturamento.

Até porque cabe ao direito tributário respeitar o princípio da legalidade, em que nenhum tributo poderá ser instituído sem lei que o defina:

Não se pode deduzir disso que, se a Constituição não disser, é possível incluir fatores tributários para incluir na base de cálculo aquilo que não representa o fato gerador do tributo.⁷⁵

Feitos esses esclarecimentos o Ministro ponderou que cabe buscar a definição de faturamento na legislação de Direito Comercial, e votou nos termos do voto da Relatora acompanhando sua tese sobre o conceito de faturamento.

⁷³ STF, **RECURSO ESPECIAL: RE 574706/PR**. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Dj: 05/08/2013. p. 79.

⁷⁴ STF, **RECURSO ESPECIAL: RE 574706/PR**. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Dj: 05/08/2013. p. 82.

⁷⁵ STF, **RECURSO ESPECIAL: RE 574706/PR**. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Dj: 05/08/2013. p. 82.

3.1.1.4 Ministro Ricardo Lewandowski

O Ministro Lewandowski entendeu que sendo o Direito parte essencial da vida das pessoas, ele deve ser compreendido pela sociedade. O que importa dizer que:

É necessário compreender o conceito de faturamento tal como fazem os comerciantes e as empresas, que precisam recolher os tributos correspondentes.⁷⁶

Concluindo, o Ministro destacou que a verba recebida a título de ICMS é apenas transitória no patrimônio do contribuinte, pois a sua destinação final é o Estado. Considerar o ICMS como parte da receita ou do faturamento é uma afronta direta ao artigo 195, I, " b" da CF/88.⁷⁷

3.1.1.5 Ministro Marco Aurélio

O Ministro transcreveu seu voto proferido no Recurso Extraordinário de nº 240.785.

Concluindo ao fim que o ICMS não poderia compor a base de cálculo do PIS/COFINS, pois não é ele fato gerador dessas contribuições sociais:

Seja qual for a modalidade utilizada para recolhimento do ICMS, o valor respectivo não se transforma em faturamento, em receita bruta da empresa, porque é devido ao Estado.⁷⁸

Segundo o Ministro por não estar incluso no conceito de faturamento, o ICMS, e sendo a base da cálculo das contribuições o faturamento, permitir que o ICMS incida na base de cálculo das contribuições, gera a duplicidade do ônus fiscal, ao passo que é cobrada a contribuição sem que tenha havido um ingresso efetivo de nenhum valor ao patrimônio da empresa.

⁷⁶STF, **RECURSO ESPECIAL: RE 574706/PR**. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Dj: 05/08/2013. p. 99.

⁷⁷ STF, **RECURSO ESPECIAL: RE 574706/PR**. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Dj: 05/08/2013. p. 99.

⁷⁸ STF, **RECURSO ESPECIAL: RE 574706/PR**. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Dj: 05/08/2013. P. 107.

Em conclusão, acompanhou a Relatora votando no provimento do Recurso.

3.1.1.6 Ministro Celso de Mello

O Ministro Celso de Mello inicialmente faz uma introdução sobre o poder impositivo do Estado frente aos direitos e as garantias legais e constitucionais que integram o estatuto do contribuinte.⁷⁹

Destaca que os poderes do Estado estão limitados e definidos na própria Constituição Federal:

A supremacia de que ela se reveste – *enquanto for respeitada* – constituirá *a garantia mais efetiva* de que os direitos e as liberdades *jamais serão ofendidos*. Ao Supremo Tribunal Federal incumbe a tarefa, *magna e eminente*, de velar por que essa realidade não seja desfigurada.⁸⁰

Assenta o Ministro que o STF é o guardião da Constituição Federal e não pode o Estado em prol do exercício da tributação romper com a ordem constitucional comprometendo sua integridade e supremacia.⁸¹

O Ministro têm:

Enfatizado a importância de o exercício do poder tributário, *pelo Estado*, submeter-se, *por inteiro*, aos modelos jurídicos positivados no texto constitucional, que institui, *em favor dos contribuintes*, decisivas limitações à competência estatal para impor e exigir, *coativamente*, as diversas espécies tributárias existentes.⁸²

Feitas essas premissas, o Ministro Celso de Mello, concluiu que o ICMS não faria parte do conceito de receita, por ser apenas um ingresso de caixa para o contribuinte. E complementou que para a configuração de um ingresso como receita deveriam estar presentes os requisitos: a) de que essa incorporação de caixa fosse positiva e resultasse em um acréscimo patrimonial e; b) que essa incorporação fosse definitiva.

⁷⁹ STF, **RECURSO ESPECIAL: RE 574706/PR**. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Dj: 05/08/2013. P. 175.

⁸⁰ STF, **RECURSO ESPECIAL: RE 574706/PR**. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Dj: 05/08/2013. p. 176.

⁸¹ Ibid., P. 178.

⁸² Ibid., p. 178.

Por fim, o Ministro votou dando provimento ao recurso, acolhendo a tese proposta pela Relatora.

3.1.2 Votos contrários ao provimento do recurso

Foram quatro os Ministros que votaram negando provimento ao RE 574706, o Ministro Luiz Edson Fachin abriu o voto divergente seguido pelos Ministros Luís Roberto Barroso, José Antonio Dias Toffoli e Gilmar Ferreira Mendes.

3.1.2.1 Ministro Edson Fachin

O Ministro Edson Fachin inicialmente analisa o conceito de faturamento presente no artigo 195, I, “ b” da Constituição Federal, para tanto reproduz o voto do Ministro Gilmar Mendes proferido no Recurso Extraordinário nº 240.785, para concluir que:

Torna-se possível afirmar que o conceito jurídico-constitucional de faturamento se traduz na somatória de receitas resultantes das atividades empresariais, e não apenas da venda de bens e serviços correspondentes a emissão de faturas.⁸³

Para o Ministro, o ICMS gera receita para o contribuinte, pois apesar de não incrementar seu patrimônio, o ICMS traz uma oscilação patrimonial positiva, independentemente de sua origem ser uma obrigação tributária e a sua destinação final ser o Estado.

Sobre o faturamento, o Ministro Edson Fachin, disserta que sendo ele espécie de receita bruta, está incluso nele o valor total da venda de mercadorias e a prestação de serviços, incluídos nesses valores o ICMS destacado na nota fiscal.⁸⁴

⁸³ STF, **RECURSO ESPECIAL: RE 574706/PR**. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Dj: 05/08/2013. p. 37.

⁸⁴ STF, **RECURSO ESPECIAL: RE 574706/PR**. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Dj: 05/08/2013. P. 40.

Além do mais sobre as alegações de ser inconstitucional a incidência de um tributo sobre outro tributo, o ministro discorre que:

Este conceito denota a imposição tributária de dois impostos instituídos pelo **mesmo** ente político com a **mesma e única** materialidade. Enfim, o ordenamento jurídico comporta, em regra, a incidência de tributos sobre o valor a ser pago a título de outros tributos ou do mesmo tributo, como é o caso da incidência do ICMS sobre o próprio ICMS ⁸⁵

Em outros termos, para o Ministro, é constitucional a cobrança de um tributo na base de cálculo de outros tributos. Segundo ele a prática só seria inconstitucional se configurasse um *bis in idem*, que enseja em uma repetição do tributo sobre o mesmo fato gerador, no caso do ICMS o que ocorre é uma cobrança da sua base de cálculo sobre o valor que será pago a título de PIS/COFINS, ou seja, não há o *bis in idem*, portanto a prática é constitucional.⁸⁶

E sugeriu o seguinte dispositivo como tese:

O valor do ICMS, destacado na nota, devido e recolhido pela sociedade empresária, compõe seu faturamento, submetendo-se à tributação pelas contribuições ao PIS e à COFINS, por ser integrante do conceito de receita bruta, base de cálculo das referidas exações. ⁸⁷

Feitos esses apontamentos, o Ministro encerra por negar provimento ao Recurso concluindo que os valores referentes ao ICMS compõe a receita bruta e portanto são passíveis de incidência de PIS/COFINS.

3.1.2.2 Ministro Luís Roberto Barroso

O Ministro dividiu seu voto em três preposições justificativas. Na primeira o Ministro diz que a Constituição Federal de 1988 escolheu como uma das bases de cálculo das contribuições da seguridade social, o faturamento.

⁸⁵STF, **RECURSO ESPECIAL: RE 574706/PR**. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Dj: 05/08/2013. p. 42.

⁸⁶ STF, **RECURSO ESPECIAL: RE 574706/PR**. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Dj: 05/08/2013. p. 42

⁸⁷ Ibid., P. 45.

Nessa ocasião o Ministro cita que tendo analisado o histórico legislativo e jurisprudencial do conceito de faturamento:

Ao olhar o sistema como ele é praticado, convenci-me de que, apesar de o senso comum sugerir o contrário, é assim mesmo que tem sido de longa data, e acho que essa mudança produziria um impacto sistêmico que não envolveria apenas a questão da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/Cofins.⁸⁸

Na segunda preposição trazida pelo Ministro ele analisa se a inclusão do ICMS no conceito de faturamento fere ao princípio da capacidade contributiva. Segundo ele, a própria Constituição optou por tributar o faturamento, não há que se falar em violação ao princípio da capacidade contributiva, porquanto o próprio poder constituinte superou essa questão.

A última preposição parte da análise de verificar se o contribuinte é somente repassador de ICMS ao Estado, segundo o Ministro:

O contribuinte não é um mero arrecadador e repassador do ICMS, porque ele não retém na fonte. A verba transferida pelo consumidor ao estabelecimento contribuinte não é carimbada a título de ICMS. Existem diversas possibilidades para o destino do montante pago pelo consumidor, que não envolvem ser inteiramente utilizado para quitar o valor de ICMS embutido na mercadoria.⁸⁹

Por fim, concluiu o Ministro que é constitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS.

3.1.2.3 Ministro Dias Toffoli

O Ministro já no início do seu voto afasta a tese de que não faça parte do conceito de receita e faturamento o ICMS. Para o Ministro as noções de faturamento:

Envolvem não só o “emitir faturas”, mas também o resultado econômico das operações empresariais do agente econômico, assim compreendido como “*receita bruta das vendas de mercadorias e mercadorias e serviços, de qualquer natureza.*”⁹⁰

⁸⁸ STF, **RECURSO ESPECIAL: RE 574706/PR**. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Dj: 05/08/2013.P. 51.

⁸⁹ STF, **RECURSO ESPECIAL: RE 574706/PR**. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Dj: 05/08/2013. p. 54-55.

⁹⁰ *Ibid.*, P.94.

Segundo o Ministro o ICMS integra o valor das operações das vendas de mercadorias que servem como base de cálculo do próprio ICMS, isso faz com que ele integre a receita bruta das empresas que é a base de cálculo do PIS/COFINS.

Ou seja, a empresa repassa o ônus financeiro do ICMS ao consumidor final embutido no preço da mercadoria, portanto esse valor é transferido para o faturamento da empresa.

Por fim, o Ministro optou por negar provimento ao Recurso.

3.1.2.4 Ministro Gilmar Mendes

O Ministro Gilmar Mendes optou por reiterar os mesmos fundamentos que ensejaram sua votação no RE 240.785. O Ministro resumiu seu voto em seis razões principais:

- a) o ICMS integra a própria base de cálculo (o chamado cálculo por dentro), evidenciando que o imposto indireto compõe o valor da operação de compra e venda de mercadorias ou de prestação de serviços;
- b) a hipótese de incidência e a base de cálculo das contribuições ao PIS e da COFINS, tributos reais, estão relacionadas à realidade econômica bruta, sendo irrelevante se as operações são superavitárias ou não;
- c) a exclusão do ICMS da base de cálculo aproxima indevidamente a COFINS da Contribuição Social sobre o lucro líquido (CSLL);
- d) a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS gera consequências perversas ao sistema tributário e ao financiamento da seguridade social, tais como, a busca por novas fontes de financiamento ou o aumento de alíquota para fazer face às perdas de receitas, as quais são necessárias para o cumprimento dos encargos do Estado Social, e o aumento de complexidade e do custo de administração do sistema tributário;
- e) o ICMS destacado na nota fiscal não é automaticamente transferido ao Erário, nem o contribuinte é um mero intermediário entre o consumidor e a fazenda pública nessa transferência;
- f) o expediente de reduzir a arrecadação por via oblíqua torna ainda mais complexo e oneroso nosso sistema tributário.⁹¹

Além disso, o Ministro aponta para as consequências da decisão, que podem trazer um impacto financeiro de R\$ 250 bilhões de reais para a União e também para

⁹¹ STF, **RECURSO ESPECIAL: RE 574706/PR**. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Dj: 05/08/2013. P. 123.

os impactos na legislação tributária, pois atualmente no ordenamento jurídico brasileiro há vários tributos incidentes sobre o faturamento.

Por fim, o ministro negou provimento ao recurso.

Feitas essas considerações, todos os votos apresentaram facetas importantes sobre o tema, no entanto acertadamente o Supremo Tribunal Federal por maioria, nos termos do voto da Relatora Ministra Cármen Lúcia, optou por dar provimento ao RE 574706 e fixar a tese de repercussão geral “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins”.⁹²

3.2 Embargos declaratórios sobre a decisão RE 574706

Frente a relevância do tema, principalmente para os cofres públicos, a União por intermédio da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional opôs embargos de declaração a decisão acima mencionada, em outubro de 2017.

Os embargos declaratórios iniciaram por fazer um breve relato do RE 574706 trazendo os principais pontos que ensejaram a decisão.

Logo no início dos embargos expressiu-se que no RE 574706 foram utilizados muitos fundamentos diferentes, e por conta disso não se sabe com precisão qual deles prevaleceu para atingir a decisão.

Os fundamentos para o embargo foram divididos em seis tópicos pela PGFN, quais sejam: 1) Erro material e omissão – Art. 187 da lei 6.404/76 e 12 do decreto-lei 1.598/77; 2) Omissão – Semelhança entre o caso e a questão definida no RE 212.209 e no RE 582.461-RG – Argumentos contraditórios –necessidade de apresentação de fundamento para o tratamento diverso (distinguishing) para que se determine a extensão e o alcance do julgado; 3) III- Contradição - Receitas – Lições doutrinárias – Limites; 4) Obscuridade – Diversidade de fundamentos amplos com efeitos diversos;

⁹² STF, **RECURSO ESPECIAL: RE 574706/PR**. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Dj: 05/08/2013. p. 227.

5) Contradição e obscuridade – Total do imposto incidente X Imposto a ser recolhido em cada etapa da cadeia; 6) Modulação dos efeitos;⁹³

Passar-se-á a análise de cada fundamento levantado. Sobre a hipótese de erro material e omissão na decisão, segundo a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional o artigo 187 da lei 6.404/76, usado na decisão do STF para explicar o conceito de receita bruta, na realidade não instituiu nenhum conceito de receita bruta.

Argumenta a PGFN que o referido artigo traz na realidade uma regulamentação sobre a elaboração das demonstrações financeiras das sociedades anônimas. E ainda argumenta no sentido de que apesar de admitir se tratem a receita líquida e a receita bruta de grandezas diversas em nenhum momento o referido artigo excluiu a receita bruta da base da receita líquida.⁹⁴

Portanto, a PGFN concluiu dizendo que o artigo 187 da Lei 6.404/76 deve ser analisado em consonância com o artigo 12 do Decreto-lei 1.598/77 que trata da receita de vendas e serviços.⁹⁵

Ao dispor que:

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

§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de: (...) III - tributos sobre ela incidentes;⁹⁶

Porquanto, como se extrai desse artigo, estão incluídos dentro do conceito de receita bruta os tributos, vez que apenas a receita líquida é diminuída dos tributos sobre ela incidentes.

⁹³ BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL: RE 574706/PR**. Procurador da Fazenda Nacional: Carlos de Araujo Moreira. Dj: 19/10/2017.

⁹⁴ BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL: RE 574706/PR**. Procurador da Fazenda Nacional: Carlos de Araujo Moreira. Dj: 19/10/2017.

⁹⁵ Ibid., p. 4-5.

⁹⁶ BRASIL. **DECRETO-LEI Nº 1.598, DE 26 DE DEZEMBRO DE 1977**. Brasília, DF. 1977.

Além do mais, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional alegou que a decisão foi omissa pois não apresentou os fundamentos para o tratamento diverso de outros recursos especiais julgados, posto que, no RE 212.209 e RE 582.461-RG o Supremo Tribunal Federal considerou que o ICMS incidiria na base de cálculo do PIS/COFINS e atualmente na decisão que se busca embargar excluiu o ICMS da base de cálculo dos referidos impostos. Portanto, cabe esclarecer os fatos para não restar configurada contradição de julgados anteriores.⁹⁷

O terceiro fundamento foi a conceituação de receita trazido no RE 574706, uma vez que, para PGFN o conceito de receita, segundo a Constituição Federal na seção VI, capítulo I, título VI, trata os impostos como receitas tributárias, sem levar em conta a disponibilidade ou a titularidade das receitas.

Em vista disso, a PGFN argumenta que conforme o artigo 12 do Decreto-Lei 1.598/77, no conceito de receita bruta estão inclusos os tributos que incidem sobre as vendas e serviços, tal qual o ICMS, e sendo receita bruta espécie da qual receita é gênero está dentro desta inclusa a incidência de ICMS.⁹⁸

No quarto fundamento, os embargos declaratórios, alegam que no julgamento do RE 574706 três fundamentos diversos foram utilizados:

- Primeiro fundamento: É inconstitucional a incidência de tributo sobre tributo, independentemente de disposição constitucional específica. Tal assertiva, rompendo com posição tradicional do Supremo Tribunal Federal, vai alcançar o sistema tributário inteiro. Difícil imaginar-se exaço que não deva ser revista em face de tal fundamento, com graves repercussões sobre a competência tributária dos entes e o equilíbrio do federalismo fiscal.

- Segundo fundamento: o ICMS não compõe o preço. Tal fundamento alcançaria todos os tributos indiretos, incidentes sobre operações, bem como aqueles que incidem sobre receita, receita bruta ou faturamento.

- Terceiro fundamento: receita (ou receita bruta) é ingresso não sujeito a reserva ou condição, não é o caso do ICMS. Apesar de similar ao segundo fundamento, já que faturamento não é mais que o conjunto dos preços cobrados pela sociedade empresária por sua atividade típica, tal

⁹⁷ BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL: RE 574706/PR**. Procurador da Fazenda Nacional: Carlos de Araujo Moreira. Dj: 19/10/2017. p. 7.

⁹⁸ BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL: RE 574706/PR**. Procurador da Fazenda Nacional: Carlos de Araujo Moreira. Dj: 19/10/2017. p. 12.

fundamento, restritivamente considerado, impacta a base de cálculo dos tributos incidentes sobre receita ou receita bruta, afastando dela os tributos sobre operações.⁹⁹

Segundo a PGFN, não há certeza sobre qual desses fundamentos acima mencionados justificou a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS. Portanto caberiam esclarecimentos nesse sentido, uma vez que, alguns desses fundamentos tem o condão de definir a inconstitucionalidade de todo o sistema tributário brasileiro.

O quinto fundamento trazido pelos embargos, pede que o STF esclareça se o ICMS a ser excluído da base de cálculo do PIS/COFINS é aquele incidente integralmente (destacado na nota fiscal) ou se seriam excluídas as parcelas incidentes em cada etapa da cadeia de circulação (efetivamente pago pelo contribuinte).

Porquanto, caso adotada a primeira posição, em excluir integralmente o ICMS destacado na nota, estaria segundo os fundamentos trazidos nos embargos, deduzindo-se cumulativamente um imposto que tem por base sua não cumulatividade.¹⁰⁰

Por fim, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional trata da modulação dos efeitos da decisão do RE 574706. Em suma, diz que a decisão “ só deve produzir efeitos gerais, após o julgamento dos presentes Embargos de Declaração e da definição de todas as questões pendentes, supra expostas.”¹⁰¹

Para embasar esse pedido a PGFN apresentou três pontos justificadores, o primeiro aborda o aspecto financeiro e orçamentário da decisão ao destacar que o impacto para os cofres públicos será imenso, posto que, segundo levantamento de riscos fiscais feito no ano de 2015, excluir o ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS, traria um prejuízo estimado em R\$ 250.294.000,05 (duzentos e cinquenta milhões

⁹⁹ BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL: RE 574706/PR**. Procurador da Fazenda Nacional: Carlos de Araujo Moreira. Dj: 19/10/2017. p. 13-14.

¹⁰⁰ BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL: RE 574706/PR**. Procurador da Fazenda Nacional: Carlos de Araujo Moreira. Dj: 19/10/2017. p. 15-16.

¹⁰¹ Ibid., p. 17.

duzentos e noventa e quatro mil e cinco centavos) segundo dados da Receita Federal do Brasil.

Além do mais, o segundo ponto aborda a transferência aleatória de riqueza social. Pois alterar o cálculo dos tributos incidentes também geraria uma má distribuição da riqueza social, dado que, alguns contribuintes aufeririam maiores vantagens que outros, enquanto alguns arcariam com maiores custos.¹⁰²

O último ponto justificador, trata das dificuldades operacionais para a aplicação retroativa do entendimento, devido ao fato do nosso sistema tributário funcionar de forma diversa a qual restou decidido no RE 574706.

A Receita Federal do Brasil não possui dados suficientes e adequados para aplicar a decisão, desconhece os meios de efetuar a exclusão de um tributo sobre a base de outro. Portanto, caso refutada a tese da modulação dos efeitos dos embargos pede que seja concedido a Receita Federal do Brasil o poder de instituir regras gerais para aplicar o cumprimento retroativo dos julgados.

Por fim os pedidos foram os seguintes:

Isto posto, a União requer que se sane as contradições, omissões, erro material e obscuridade apontados, manifestando-se essa Corte sobre os citados pontos relevantes e esclarecendo-se as ambiguidades do julgado. Solicita-se, ainda, que seja conferido efeito infringente ao presente recurso, caso se julgue ser consequência das retificações solicitadas. Requer a União, afinal, a modulação dos efeitos da decisão embargada, nos termos propostos supra, ou seja, que produza efeitos ex nunc, após o julgamento dos presentes embargos. Ao ensejo, reitera-se o pedido de sobrestamento dos processos pendentes sobre a matéria, até definição final do caso, já realizado nos presentes autos.¹⁰³

Cabe portanto aos contribuintes aguardarem o julgamento dos embargos, para conhecerem qual dos pedidos prevalecerão ou serão refutados pelo Supremo Tribunal Federal.

¹⁰² BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL: RE 574706/PR**. Procurador da Fazenda Nacional: Carlos de Araujo Moreira. Dj: 19/10/2017. p. 18-20

¹⁰³ BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL: RE 574706/PR**. Procurador da Fazenda Nacional: Carlos de Araujo Moreira. Dj: 19/10/2017. p. 23.

3.3 Regime de tributação do ICMS e as diferenças existentes entre o ICMS efetivamente pago e o destacado na Nota Fiscal

O ICMS é um imposto sobre o consumo devido a sua base serem os gastos e despesas submetidos aos consumidores. Daí advém seu caráter indireto, o valor referente ao imposto pago pelo contribuinte é todo repassado ao consumidor final, o contribuinte de fato.¹⁰⁴

Sobre a forma de incidência dos impostos de consumo, ela pode ocorrer de duas maneiras. A primeira é a incidência monofásica em que todo o imposto é arrecadado no início ou no final da cadeia econômica, e a segunda é a incidência plurifásica na qual em todas as etapas do ciclo econômico incidem o imposto, desde a sua fabricação até a revenda final.

Em relação ao ICMS sua incidência é de caráter plurifásico não cumulativo. Instituído a não cumulatividade para esse imposto o constituinte de 1988 visou evitar a tributação em cascata, na qual o imposto incide em cada etapa durante todo o ciclo econômico, tributando diversas vezes o mesmo bem ou serviço.¹⁰⁵

O princípio da não cumulatividade importa dizer que serão compensados os valores pagos de imposto na operação anterior. Segundo o artigo 20 da LC 87/96:

Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria (...).¹⁰⁶

Portanto, ao adquirir um bem tributado pelo ICMS, o adquirente tem a sua disponibilidade créditos no valor que incidiu na operação. Esse crédito poderá ser abatido das operações posteriores que o contribuinte realizará, chamadas de débitos. Há uma compensação entre créditos x débitos, em que o valor da diferença dos mesmos quando resultar positiva deverá ser recolhida para os cofres públicos.¹⁰⁷

¹⁰⁴ HARADA, Kiyoshi. **ICMS DOUTRINA E PRÁTICA**. São Paulo: Editora Atlas, 2017. p. 37.

¹⁰⁵ HARADA, Kiyoshi. **ICMS DOUTRINA E PRÁTICA**. São Paulo: Editora Atlas, 2017. p. 38.

¹⁰⁶ BRASIL, **Lei complementar N° 87 de 13 de setembro de 1996**. Brasília, DF. 1996.

¹⁰⁷ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado / Ricardo Alexandre**. – 9. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2015.

No Brasil, em relação ao ICMS foi adotada a operação *tax on tax* que funciona da seguinte forma: há a subtração do crédito tributário cobrado na entrada da mercadoria sobre os débitos gerados com a saída da mercadoria da empresa.¹⁰⁸

Uma forma fácil de visualizar a não cumulatividade do ICMS na prática é por meio de uma reprodução em quadro, vejamos:

QUADRO 1 – Regime de tributação do ICMS

	Indústria:	Distribuidor:	Revendedor:	
Valor de Venda:	R\$100,00	R\$200,00	R\$300,00	Consumidor
Alíquota ICMS:	18%	18%	18%	
Destacado:	R\$18,00	R\$36,00	R\$54,00	
A compensar:	R\$0,00	R\$18,00	R\$36,00	
A recolher:	R\$18,00	R\$18,00	R\$18,00	

Fonte: STF, 2017, p. 23¹⁰⁹

A primeira etapa de circulação do bem foi da indústria para o distribuidor, o valor de venda do produto foi de R\$ 100,00 incidindo uma alíquota de 18%, totalizando R\$ 18,00 de imposto.

Na segunda etapa de circulação do bem, do distribuidor para o revendedor, o valor da venda do produto foi de R\$ 200,00 incidindo a alíquota de 18%, totalizando R\$ 36,00 de imposto. O imposto a ser pago será o valor do “distribuidor” diminuído do valor da “indústria” = R\$ 36,00 – R\$ 18,00 = R\$ 18,00 em imposto a recolher.

Na terceira etapa, do revendedor para o consumidor, o valor da venda do produto foi de R\$ 300,00 incidindo a alíquota de 18% totalizando R\$ 54,00 de imposto. O imposto a ser pago será o valor do “revendedor” diminuído do valor do “distribuidor” = R\$ 54,00 – R\$ 36,00 = R\$ 18,00.

¹⁰⁸ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário** / Eduardo Sabbag. – 8. ed. – São Paulo : Saraiva, 2016.

¹⁰⁹ STF, **RECURSO ESPECIAL: RE 574706/PR**. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Dj: 05/08/2013.

Total de imposto pago no final do ciclo pelo consumidor R\$ 18,00 + R\$ 18,00 + R\$ 18,00 = R\$ 54,00.

Nota-se que, pelo regime da não cumulatividade, técnica tributária adotada pela legislação brasileira, o valor de ICMS destacado na nota fiscal será, em alguns momentos, diferente do valor efetivamente pago.

O valor destacado na nota fiscal corresponde ao valor que deverá ser pago a título de ICMS pela pessoa jurídica, seu débito. Esse valor se extrai multiplicando o valor de venda do bem ou do serviço pela alíquota referente ao ICMS. E é este valor que irá discriminado na nota fiscal.

Já o valor efetivamente pago de ICMS será correspondente ao valor do débito (aquele valor destacado na nota fiscal referente ao imposto de ICMS) subtraído do valor do crédito, que é o montante tributário pago pelo contribuinte intermediário na entrada da mercadoria.

Exemplificando essa situação, no caso hipotético representado no quadro acima, o distribuidor pagará R\$ 18,00 a título de ICMS. No entanto extrai-se da tabela que o ICMS destacado na nota fiscal do distribuidor foi declarado com o valor de R\$ 36,00 reais. Como o mesmo possuía R\$ 18,00 de créditos que foram pagos na entrada da mercadoria, ele pode subtrair de seus débitos esses créditos, totalizando a título de ICMS efetivamente pago o valor de R\$ 18,00.

O ICMS destacado na nota fiscal é simples de ser visualizado, o mesmo será correspondente ao valor de venda do bem ou da prestação de serviço multiplicados pela alíquota correspondente de ICMS. No caso de um bem com o valor de R\$ 100,00 aplicada a alíquota de 18%, virá destacado na nota fiscal o valor de R\$ 18,00 a título de ICMS. Para se chegar ao valor do ICMS destacado basta fazer um simples cálculo de multiplicação do valor da venda do bem ou serviço pelo valor da alíquota do ICMS, e se chegará ao valor do imposto.

Em contrapartida, para se chegar ao valor de ICMS efetivamente pago, o contribuinte pode descontar dos débitos que possui de ICMS os créditos que possuir.

Da seguinte forma: uma empresa adquiriu para revender um bem no valor de R\$ 200,00, o valor de R\$36,00 a título de ICMS veio destacado na nota fiscal (alíquota aplicada de 18%). Isto é, sobre esse bem a empresa já pagou R\$ 36,00 de ICMS.

A empresa revende o produto pelo valor de R\$ 290,00, nessa ocasião o valor destacado na nota fiscal será R\$ 52,20 (alíquota aplica de 18%). Como a empresa já havia pago R\$ 36,00 a título de ICMS na entrada da mercadoria, agora ela tem o direito de diminuir esse valor dos R\$ 52,20 destacado na nota fiscal. O valor efetivamente pago de ICMS será de R\$16,20.

Resumido em uma sentença matemática, o valor de ICMS destacado é = (valor de venda do bem, serviço) X (Alíquota de ICMS).

E o valor do ICMS efetivamente pago = (valor de ICMS destacado na venda do bem) – (valor do ICMS destacado na compra do bem).

Visto como funciona cada uma das operações do regime de tributação do ICMS, desses ensinamentos percebe-se que as consequências de se optar por uma ou outra forma de dedução do valor do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS, fazem decorrer grandes consequências jurídicas com altas proporções financeiras aos cofres públicos, e também ao contribuinte.

4 AS CONSEQUÊNCIAS JURÍDICAS DA EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DO PIS E COFINS PELO VALOR EFETIVAMENTE PAGO OU PELO VALOR DESTACADO NA NOTA FISCAL

A exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, deu início a uma nova controvérsia em âmbito jurídico tributário. Qual seria o valor correto a se excluir das parcelas de ICMS: aquele destacado na nota fiscal ou o efetivamente pago.

Surge então ao contribuinte um dilema ensejador de uma enorme insegurança jurídica, posto que, enquanto o STF posicionou-se no sentido de que o valor a ser excluído é o destacado na nota fiscal, a Receita Federal do Brasil editou uma solução

de Consulta Interna em que recomenda que o ICMS a ser excluído é o efetivamente pago.

Diante disso sem um parecer definitivo os contribuintes têm que recorrer ao judiciário para solucionar essa controvérsia. O que está acarretando em inúmeros processos judiciais sobre o tema, pois apenas o trânsito em julgado pode trazer segurança sobre o quantum a ser excluído.

Além do mais, os embargos declaratórios opostos pela PGFN, como visto anteriormente, pedem a modulação dos efeitos da decisão para que seus efeitos não retrocedam, passando a valer apenas depois da decisão julgada. O que importa dizer que os contribuintes não teriam direito ao ressarcimento dos tributos pagos indevidamente.¹¹⁰

Passar-se-á a analisar especificamente o posicionamento do STF e da Receita Federal do Brasil sobre a matéria controversa.

4.1 Posicionamento do STF

Na ocasião do julgamento do RE 574706, o STF deixou como entendido que a parcela a ser excluída de ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS é aquela destacada na nota fiscal.

Conforme extrai-se implicitamente do voto proferido pela Relatora Ministra Cármen Lúcia:

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.¹¹¹

¹¹⁰ BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL: RE 574706/PR**. Procurador da Fazenda Nacional: Carlos de Araujo Moreira. Dj: 19/10/2017. p. 23.

¹¹¹ STF, **RECURSO ESPECIAL: RE 574706/PR**. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Dj: 05/08/2013. p.2.

Como percebe-se na parte do voto acima transcrito apesar de não ter dito expressamente que a parcela a ser excluída de ICMS seria aquela destacada na nota fiscal, não se pode negar que é a esta que a Relatora se referiu ao dizer que, mesmo sendo escriturada a parcela a se compensar de ICMS, não se incluiria todo ele (destacado na nota fiscal) na definição de faturamento, optando por fim pela exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS.

Também os Tribunais Regionais Federais da 3º e 4º região se manifestaram no sentido de que o ICMS a ser deduzido é o destacado nas notas fiscais. O que importa dizer que mesmo após o posicionamento contrário da Receita Federal do Brasil, o entendimento que está prevalecendo nos Tribunais Regionais Federais é o mesmo que se extrai do Supremo Tribunal Federal.

Apesar disso, os contribuintes ainda aguardam uma posição definitiva do Supremo Tribunal Federal, visto que não foi manifestado expressamente no julgado que a parcela a se excluir seria a destacada na nota fiscal, apenas o julgamento dos embargos declaratórios opostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional colocarão fim a controvérsia instaurada.¹¹²

Além do mais, como num primeiro momento, o Supremo Tribunal Federal optou pela dedução do ICMS do valor destacado na nota fiscal, modificar a decisão ao julgar os embargos declaratórios traria uma instabilidade jurídica ao ferir o princípio da segurança das decisões e a manutenção da coerência das mesmas. Uma vez que, a segurança jurídica das decisões é garantia fundamental prevista no artigo 5º inciso XXXVI, que dispõe que “A lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.¹¹³

¹¹² CAMPOS, Gisele de Assis. **Do ICMS a ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS – destacado ou recolhido**. 2019. Disponível em <<https://jus.com.br/artigos/73533/do-icms-a-ser-excluido-da-base-de-calculo-do-pis-e-da-cofins-destacado-ou-recolhido>> Acesso em: 09/03/2021.

¹¹³ BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

Não respeitar a segurança jurídica das decisões é o mesmo que prejudicar todo o ordenamento brasileiro, assim sendo, esse princípio um dos mais importantes para se materializar o direito. Não há direito sem segurança jurídica.¹¹⁴

Invalizar um ato ou desfazer a situação jurídica que por ele foi criada, pode ser mais prejudicial do que manter o ato como válido para o ordenamento jurídico, principalmente quanto à repercussão dessa decisão para a ordem social.

Caso o Supremo Tribunal Federal opte por desconstituir a decisão já proferida no RE 574706 na ocasião do julgamento dos embargos declaratórios, o princípio da segurança jurídica seria afetado diretamente, repercutindo negativamente para a paz jurídica.¹¹⁵

4.2 Posicionamento da Receita Federal

No dia 22 de outubro de 2018 a Receita Federal do Brasil publicou a Solução de Consulta Interna Cosit de nº13/2018. A mesma versa sobre os procedimentos a serem adotados para consolidar a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS.

Indo totalmente em sentido contrário ao que ficou entendido na decisão proferida no RE 574706, a Receita Federal determinou que tanto em se tratando do PIS quanto em se tratando da COFINS, o valor que deverá ser excluído é aquele efetivamente pago pelo contribuinte:

O montante a ser excluído da base de cálculo mensal da contribuição é o valor mensal do ICMS a recolher, conforme o entendimento majoritário firmado no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, pelo Supremo Tribunal Federal;¹¹⁶

¹¹⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira De. **Curso de Direito Administrativo**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

¹¹⁵ VALIM, Rafael Ramires Araújo. **O princípio da segurança jurídica no direito administrativo brasileiro**. São Paulo: Malheiros. 2010. p. 28.

¹¹⁶ BRASIL. **Solução de Consulta Interna nº 18**. Ministério da Fazenda, 2018. p. 1-2.

Citando trechos dos votos proferidos no RE 574706, a solução de consulta interna, buscou modificar o entendimento sobre qual valor deveria ser excluído a título de ICMS, pois segundo a Receita Federal o recurso nada proferiu sobre o tema.

Segundo a Receita Federal do Brasil as decisões judiciais que são proferidas pelo poder judiciário sobre a aplicação da tese fixada no RE 574706, apenas determinam que se aplique a decisão do Supremo Tribunal Federal, sem especificar qual ICMS deveria ser excluído, se o efetivamente pago ou aquele destacado na nota fiscal.¹¹⁷

Sobre a legitimidade do ato, a Receita Federal, ampara-se na Portaria RFB nº 2217:

O objetivo da consulta é dar segurança jurídica a todos os envolvidos na relação jurídico tributária alcançados pelas suas disposições, envolvendo fato determinado da legislação tributária aplicável, produzindo efeitos tanto em relação ao sujeito passivo como em relação à própria Administração Tributária.¹¹⁸

E esclarece que a Consulta interna tem caráter vinculante e sua vigência inicia com a publicação da mesma no endereço eletrônico da Receita Federal do Brasil.

Não obstante esse posicionamento completamente equivocado da Receita Federal em excluir o ICMS efetivamente pago, quando é claro o posicionamento contrário do STF. A Receita Federal do Brasil está inscrevendo em dívida ativa os valores divergentes de ICMS dos contribuintes que estão descontando o imposto destacado na nota fiscal:

Contribuintes foram surpreendidos tanto pela inscrição direta, sem lavratura de auto de infração, como pela ação da RFB neste sentindo quando ainda está pendente de julgamento o recurso de embargos de declaração no RE nº 574.706.¹¹⁹

¹¹⁷ BRASIL. **Solução de Consulta Interna nº 18**. Ministério da Fazenda, 2018. p. 3.

¹¹⁸ Ibid., p.5.

¹¹⁹ MOREIRA, Itana. **Receita Federal inscreve em dívida ativa diferença de PIS/COFINS gerada em razão da exclusão do ICMS destacado**. 2020. Disponível em: <urbanovitalino.com.br/receita-federal-inscreve-em-divida-ativa-diferenca-de-pis-cofins-gerada-em-razao-da-exclusao-do-icms-destacado/> Acesso em: 27/04/2021.

Ou seja, sequer o direito de defesa em âmbito administrativo dos contribuintes está sendo respeitado pela Receita Federal do Brasil. Que discricionariamente está inscrevendo os contribuintes em dívida ativa.

4.3 Implicações entre uma maior ou menor tributação a título de PIS e COFINS consoante a forma de exclusão do ICMS adotada

A maior consequência da decisão de se optar pela exclusão do ICMS destacado na nota fiscal ou pela exclusão do ICMS efetivamente pago, seria a título de uma maior ou menor tributação dos tributos do PIS e da COFINS.

É primordial para compreender a questão analisar como ocorre a tributação do PIS e da COFINS.

Consideremos a base de cálculo desses tributos, a do PIS está prevista na Lei 10.637/2002 em seu artigo 1º e a base de cálculo da COFINS está prevista na Lei 10.833/2003. Em ambos os tributos a base de cálculo:

Incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.¹²⁰

O cálculo do PIS e da COFINS acontece da mesma forma, apenas se diferenciam suas alíquotas.

Sobre o aspecto quantitativo do PIS e da COFINS, temos seis formas de calcular esses tributos, quais sejam: 1) através do PIS-folha; 2) do regime cumulativo; 3) do regime não cumulativo; 4) o PIS e COFINS- importação; 5) o regime misto; 6) e a tributação monofásica;¹²¹

Analisar-se-á, portanto, cada uma das hipóteses acima mencionadas sucintamente. A primeira forma de cálculo é relativamente simples e é válida apenas

¹²⁰ BRASIL, **Lei 10.637 de 30 de dezembro de 2002**. Brasília, DF. 2002.

¹²¹ CASTRO, Eduardo de; LUSTOZA, Helton Kramer; GOUVÊA, Marcus de Freitas. **Tributos em espécie**. Salvador: Editora Juspodivm, 2015.

para o tributo do PIS, que é o PIS-folha, nessa forma a base de cálculo incide sobre o total da folha de pagamento com uma alíquota de 1%.¹²²

No regime cumulativo, válido para o PIS e também para a COFINS, a base de cálculo é o faturamento, a alíquota do PIS é de 0,65% e a da COFINS 3%, além do mais o artigo 3º § 2º da lei 9.718/98 traz as hipóteses das receitas que podem ser excluídas da base de cálculo na cobrança desses tributos, como por exemplo as vendas canceladas.

O regime não cumulativo é um tanto mais complexo, nele as alíquotas referentes ao PIS são de 1,65% e da COFINS de 7,6%.

Sendo que a não cumulatividade desses tributos tem um regime próprio que funciona da seguinte forma: a base de cálculo é sobre a receita bruta. A não cumulatividade do PIS e da COFINS é singular e não se confunde com a não cumulatividade dos impostos, como por exemplo a do ICMS.

Nesse contexto os créditos mensais passíveis de ser deduzidos estão previsto no artigo 3º das Lei 10.637/2002 e 10.833/2003, nessa seara “ Os créditos do regime não-cumulativo não são classificados como receita tributada pelas próprias contribuições.”¹²³

Esses créditos podem ser subtraídos dos débitos da empresa, do seguinte modo, os valores referentes aos débitos da empresa e os valores referentes aos créditos da empresa são multiplicados pelo valor da alíquota do PIS ou da COFINS, e posteriormente é feita a diferença dos valores resultantes, encontrando-se através desta operação o valor que deverá ser pago a título de PIS ou de COFINS.

Um exemplo prático disso, é a empresa que obteve R\$ 200.000,00 reais de receita bruta aos quais R\$ 150.000,00 foram a título de créditos e R\$ 50.000,00 a título

¹²² CASTRO, Eduardo de; LUSTOZA, Helton Kramer; GOUVÊA, Marcus de Freitas. **Tributos em espécie**. Salvador: Editora Juspodivm, 2015. p. 551.

¹²³ CASTRO, Eduardo de; LUSTOZA, Helton Kramer; GOUVÊA, Marcus de Freitas. **Tributos em espécie**. Salvador: Editora Juspodivm, 2015. p. 557.

de débitos, ambos os valores serão multiplicados pela alíquota do PIS (1,65%), resultando em R\$ 2.475,00 reais de débitos subtraídos de R\$ 825,00 reais de créditos, totalizando R\$ 1.650,00 reais de contribuição referente ao PIS. ¹²⁴

No PIS e COFINS- importação: " Para a importação de serviços, a base de cálculo é o valor deste, pois não há definição de valor aduaneiro para serviços, apenas para mercadorias, sujeitas ao imposto de importação." ¹²⁵. As alíquotas são de 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS.

O regime misto por sua vez, ocorre quando há na mesma empresa a incidência dos regimes cumulativos e não cumulativos, fazendo com que o PIS e a COFINS sejam apurados separadamente para cada tipo de regime.

Por fim, na tributação monofásica ou concentrada, tanto o PIS quanto a COFINS incidem apenas uma vez em apenas uma etapa da cadeia econômica. ¹²⁶

Feitos esses esclarecimentos, antes da decisão proferida no RE 574706 por estar incluído no conceito de faturamento, o ICMS incidia na base de cálculo do PIS e da COFINS. ¹²⁷

Reproduzir-se-á abaixo uma tabela como uma forma prática de visualizar de que modo ocorre o cálculo do ICMS, PIS e COFINS atualmente, para apresentar os dois cenários possíveis de exclusão do ICMS, pelo valor destacado na nota e pelo valor efetivamente pago.

QUADRO 2- Regime Tributário ICMS, PIS, COFINS

	Fabricante	Distribuidor	Revendedor	Total
--	------------	--------------	------------	-------

¹²⁴ MORAES, Izaque de. **O que é e como calcular o PIS e Cofins?**. 2016. Disponível em: <www.contabeis.com.br/noticias/30247/o-que-e-e-como-calculer-o-pis-e-cofins/> Acesso em: 09/03/2021.

¹²⁵ CASTRO, Eduardo de; LUSTOZA, Helton Kramer; GOUVÊA, Marcus de Freitas. **Tributos em espécie**. Salvador: Editora Juspodivm, 2015. p. 567.

¹²⁶ Ibid., p. 570.

¹²⁷ HARADA, Kiyoshi. **COFINS – Controvérsias sobre a sua base de cálculo**. 2013. Disponível em: <haradaadvogados.com.br/cofins-controversias-sobre-a-sua-base-de-calculo/>. Acesso em: 10/03/2021.

Valor da venda	R\$ 50,00	R\$ 100,00	R\$ 150,00	R\$ 300,00
Alíquota ICMS	18%	18%	18%	
ICMS nota fiscal	R\$ 9,00	R\$ 18,00	R\$ 27,00	R\$ 54,00
ICMS a compensar	R\$ 0,00	R\$ 9,00	R\$ 18,00	R\$ 27,00
ICMS a recolher	R\$ 9,00	R\$ 9,00	R\$ 9,00	R\$ 27,00
Base de cálculo atual do PIS/COFINS	R\$ 50,00	R\$ 100,00	R\$ 150,00	R\$ 300,00
Alíquota	3,65%	3,65%	3,65%	

Valor do PIS/COFINS atualmente recolhido	R\$ 1,83	R\$ 3,65	R\$ 5,48	R\$ 10,96
Base de cálculo do PIS/COFINS com exclusão do ICMS destacado na nota	R\$ 41,00	R\$ 82,00	R\$ 123,00	R\$ 246,00
Alíquota	3,65%	3,65%	3,65%	
Valor do PIS/COFINS com exclusão do ICMS	R\$ 1,50	R\$ 3,00	R\$ 4,49	R\$ 8,99

destacado na nota				
Base de cálculo do PIS/COFINS com exclusão do ICMS pago	R\$ 41,00	R\$ 91,00	R\$ 141,00	R\$ 273,00
Alíquota	3,65%	3,65%	3,65%	
Valor do PIS/COFINS com exclusão do ICMS pago	R\$ 1,50	R\$ 3,33	R\$ 5,15	R\$ 9,98

Fonte: ROSA, 2021. ¹²⁸

Do quadro acima podemos extrair os seguintes dados: na parte azul do quadro há uma demonstração do regime tributário do ICMS, dos 300 reais totais vendidos em mercadoria, 54 reais eram a título de ICMS destacados nas notas fiscais.

O cálculo do PIS e da COFINS sem a exclusão do ICMS, acontece como demonstrado na parte verde do quadro, aplicando-se a alíquota do PIS/COFINS sobre o valor total de venda de mercadorias. Por exemplo, a venda de mercadorias no valor de 300 reais, aplicada a alíquota obteve a título de contribuição de PIS e COFINS o valor total de R\$ 10,96.

Á partir disso e conforme entendimento do STF já abordado nesse estudo, o quadro vermelho excluiu o valor do ICMS destacado na nota fiscal das contribuições do PIS/COFINS, desse quadro extrai-se o valor de R\$ 246,00 de venda de mercadorias (R\$ 300,00 total de vendas – R\$ 54,00 destacado na nota fiscal). Aplicada a alíquota do PIS/COFINS obtemos o valor de contribuição de R\$ 8,99.

¹²⁸ ROSA, Josias Pereira. **Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/Cofins. Um novo enfoque.** 2020. Disponível em: <migalhas.com.br/depeso/332892/exclusao-do-icms-da-base-de-calculo-do-pis-cofins--um-novo-enfoque>. Acesso em: 26/04/2021.

Já no quadro roxo, foi trazido o posicionamento da Receita Federal do Brasil que condiz com os embargos declaratórios opostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que exclui o ICMS efetivamente pago da base de cálculo do PIS/COFINS. Através do quadro roxo vemos que o valor da base de cálculo seria então R\$ 273,00 (R\$300,00 total de vendas – R\$ 27,00 efetivamente pago) que com a aplicação da alíquota geraria uma contribuição de PIS/COFINS no valor de R\$ 9,98.¹²⁹

A primeira conclusão a que se pode chegar é que, tanto no caso de optarmos pela exclusão do ICMS destacado na nota fiscal, quanto se optarmos pela exclusão do ICMS efetivamente pago os valores pagos pelos contribuintes serão menores que os pagos anteriores a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS, no entanto é mais vantajoso ao consumidor que sejam excluídos os valores destacados na nota fiscal, pois a tributação a título de PIS/COFINS seria mais baixa.¹³⁰

Outro ponto importante a se destacar é que independentemente do valor recolhido de ICMS ao fisco, ele todo não se enquadra no conceito de receita bruta, conforme se extrai do julgamento do RE 574706.¹³¹

Diante disso, vemos que o correto é a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS pelo valor destacado na nota fiscal.

Conforme a situação representada no quadro azul o distribuidor quando comprou a mercadoria pagou R\$ 50,00, dos quais R\$ 9,00 reais foram a título de ICMS embutido no valor do produto. Posteriormente quando foi revender a mercadoria por R\$ 100,00 emitiu a nota fiscal de seu produto constando como valor de ICMS R\$18,00.

Como ele havia pago na compra da mercadoria R\$ 9,00 a título de ICMS pelo princípio da não cumulatividade este distribuidor não pagará os R\$ 18,00 reais

¹²⁹ ROSA, Josias Pereira. **Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/Cofins. Um novo enfoque.** 2020. Disponível em: <migalhas.com.br/depeso/332892/exclusao-do-icms-da-base-de-calculo-do-pis-cofins--um-novo-enfoque>. Acesso em: 26/04/2021.

¹³⁰ MÜELLER, Carla Lidiane. **Exclusão do ICMS da base de PIS e Cofins pelo valor pago ou pelo destacado?**. 2020. Disponível em: <www.contabilidadenatv.com.br/2020/11/exclusao-do-icms-da-base-de-pis-e-cofins-pelo-valor-pago-ou-pelo-destacado/> Acesso em: 09/03/2021.

¹³¹ STF, **RECURSO ESPECIAL: RE 574706/PR**. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Dj: 05/08/2013.

destacados na nota fiscal, mas apenas R\$ 9,00. No entanto, por mais que não seja pago no mesmo momento, é inegável que o total pago de ICMS por este distribuidor foram R\$ 18,00, o mesmo valor que o destacado na nota fiscal.

Ademais, anteriormente ao julgado, o contribuinte para calcular o valor devido dos tributos de PIS/COFINS dispunha da ferramenta disponibilizada pela Receita Federal do Brasil, chamada de EFD contribuições a qual, "já engloba o ICMS destacado na nota fiscal, pouco importa se este valor será ou não efetivamente recolhido ao final do período de apuração."¹³²

Aceitar que a exclusão se de através do valor efetivamente pago de ICMS, é lesar o contribuinte diretamente além de permitir um enriquecimento ilícito por parte do Fisco.

Dado que os tributos do PIS/COFINS continuariam detendo nas suas bases de cálculo parte do ICMS. Por conta disso, quando comparados os quadros vermelho e roxo do quadro 2, vemos um exemplo prático da diferença de valores, conforme adotada uma ou outra forma de exclusão.

O quadro roxo exemplifica uma situação de venda de mercadoria em que a exclusão do ICMS foi feita através do valor efetivamente pago, nela o valor pago a título de PIS/COFINS foi de R\$ 9,98.

Já no quadro vermelho temos a mesma situação de venda de mercadoria com a única modificação presente sendo o fato de nesse quadro a exclusão do ICMS ser pelo valor destacado na nota fiscal. O valor pago a título de PIS/COFINS foi de R\$ 8,99. Consideravelmente mais baixo que no caso acima. Nessa situação o fisco embolsaria indevidamente o valor de R\$ 0,99.

¹³² ROSA, Josias Pereira. **Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/Cofins. Um novo enfoque.** 2020. Disponível em: <migalhas.com.br/depeso/332892/exclusao-do-icms-da-base-de-calculo-do-pis-cofins--um-novo-enfoque>. Acesso em: 26/04/2021.

Portanto, frente a todos os pontos apresentados, resta claro que a única hipótese a ser adotada é a exclusão do ICMS pelo valor destacado na nota fiscal, posicionamento esse já manifestado pelo Supremo Tribunal Federal no RE 574706, e também aplicado pelos Tribunais Regionais Federais.

5 CONCLUSÃO

Diante do exposto no presente trabalho, logrou-se visualizar a relevância em âmbito econômico e jurídico da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS no ordenamento jurídico brasileiro.

Defronte a complexidade das normas tributárias brasileiras, constantemente a legislação tributária nacional é analisada com o intuito de esclarecer obscuridades e torná-la mais objetiva.

Para tanto, essa pesquisa abordou os conceitos tributários relevantes para a compreensão do tema, introduzindo os princípios do direito tributário, e os conceitos dos impostos e das contribuições.

Da mesma forma, foi feito um exame dos tributos ICMS, PIS e COFINS, estudando todas as suas peculiaridades, bases de cálculo, regime de tributação e princípios a eles inerentes.

Foi feito um exame pormenorizado do Recurso Extraordinário 574706, que levou a fixação da tese de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS. Extraindo os fundamentos dos votos favoráveis ao provimento do Recurso e os fundamentos contrários ao provimento.

Concluiu-se através da decisão proferida no RE 574706 que o Fisco arrecadava excessivamente, violando o princípio da não cumulatividade de forma direta.

Frente a isso abordou-se os posicionamentos contrários a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS trazidos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional através dos embargos de declaração ao Recurso. E também foi feita uma análise da Solução de Consulta Interna nº 18 da Receita Federal do Brasil, que vai contra a decisão proferida pelo STF.

De todo exposto concluiu-se que o imposto do ICMS de maneira acertada pelo STF foi excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS, porquanto esses tributos

incidem sobre o faturamento das empresas e o ICMS sendo um imposto foi excluído do conceito de faturamento.

A segunda parte da pesquisa tratou de investigar qual a forma tecnicamente mais adequada de se efetivar a exclusão do ICMS se por meio do valor efetivamente pago ou do destacado na nota fiscal.

Chegando à conclusão de que a efetiva exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS só é possível através do valor destacado na nota fiscal, conforme demonstrado através de uma análise do regime de tributação dos três tributos envolvidos.

Ademais, cumpre destacar que essa foi a posição adotada implicitamente no julgamento do RE 574706 e modificar esse entendimento afetaria a segurança jurídica das decisões judiciais, princípio constitucionalmente previsto.

Por fim, mesmo sendo mais oneroso para o Fisco excluir o ICMS destacado na nota fiscal essa é a solução coerente e que provavelmente será adotada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento dos embargos declaratórios.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado / Ricardo Alexandre.** – 9. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2015.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro / Luciano Amaro.** – 20. ed. – São Paulo : Saraiva, 2014.
- ATALIBA, Geraldo. “**Estudos e Pareceres de Direito Tributário**”, vol. 1/88, RT, 1978.
- BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília, DF: Senado Federal, 1988.
- BRASIL, **Código Tributário Nacional.** Brasília, DF. 1966.
- BRASIL, **Decreto-Lei 1.598 de 26 de dezembro de 1977.** Brasília, DF. 1977.
- BRASIL, **Lei 6.404 de 15 de dezembro de 1976.** Brasília, DF. 1976.
- BRASIL, **Lei 10.637 de 30 de dezembro de 2002.** Brasília, DF. 2002.
- BRASIL, **Lei 10.833 de 29 de dezembro de 2003.** Brasília, DF. 2003.
- BRASIL, **Lei complementar N° 87 de 13 de setembro de 1996.** Brasília, DF. 1996.
- BRASIL, Receita Federal do. **Cosit n°13 de 18 de outubro de 2018.** Brasília, DF. 2018.
- BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL: RE 574706/PR.** Procurador da Fazenda Nacional: Carlos de Araujo Moreira. Dj: 19/10/2017.
- CAMPOS, Gisele de Assis. **Do ICMS a ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS – destacado ou recolhido.** 2019. Disponível em <https://jus.com.br/artigos/73533/do-icms-a-ser-excluido-da-base-de-calculo-do-pis-e-da-cofins-destacado-ou-recolhido>> Acesso em: 09/03/2021.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 29ª Edição. São Paulo: Editora Melhoramentos, 2013.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS.** São Paulo: Malheiros, 2002.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 23ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2011.
- CASTRO, Eduardo de; LUSTOZA, Helton Kramer; GOUVÊA, Marcus de Freitas. **Tributos em espécie.** Salvador: Editora Juspodivm, 2015.

D'ARAÚJO, Júlio Sales. GASSEN, Valcir. PAULINO, Sandra Regina da F. **Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos.** 2013.

FABRETTI, L. Lúdio. **Contabilidade tributária.** 11. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GASSEN, Valcir. Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado a Constituição e o Direito Tributário. In: GASSEN, Valcir (Org). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Tributação.** 2. ed. rev., atual., aum. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2016.

HARADA, Kiyoshi. **COFINS – Controvérsias sobre a sua base de cálculo.** Disponível em: <haradaadvogados.com.br/cofins-controversias-sobre-a-sua-base-de-calculo/> . Acesso em: 10/03/2021.

HARADA, Kiyoshi. **ICMS DOCTRINA E PRÁTICA.** São Paulo: Editora Atlas, 2017.

IMPOSTÔMETRO. 2020. Disponível em <www.impostometro.com.br/estudos> Acesso em: 10/03/2021.

MACHADO, Hugo de Brito, “**Curso de Direito Tributário**”, 31ª Ed, São Paulo, Editora Malheiros, 2010.

MARION, José Carlos. Contabilidade básica. São Paulo: Adas, 2009. p. 79.

MELLO, Celso Antônio Bandeira De. **Curso de Direito Administrativo.** 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MINATEL, José Antônio. “**Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação**”. MP Editora, 2005.

MORAES, Izaque de. **O que é e como calcular o PIS e Cofins?**. 2016. Disponível em: <www.contabeis.com.br/noticias/30247/o-que-e-e-como-calculer-o-pis-e-cofins/> Acesso em: 09/03/2021

MOREIRA, Itana. **Receita Federal inscreve em dívida ativa diferença de PIS/COFINS gerada em razão da exclusão do ICMS destacado.** 2020. Disponível em: <urbanovitalino.com.br/receita-federal-inscreve-em-divida-ativa-diferenca-de-pis-cofins-gerada-em-razao-da-exclusao-do-icms-destacado/> Acesso em: 27/04/2021.

MÜELLER, Carla Lidiane. **Exclusão do ICMS da base de PIS e Cofins pelo valor pago ou pelo destacado?**. 2020. Disponível em: <www.contabilidatenatv.com.br/2020/11/exclusao-do-icms-da-base-de-pis-e-cofins-pelo-valor-pago-ou-pelo-destacado/> Acesso em: 09/03/2021.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário.** 6ª Edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária: análise dos impactos tributários das leis nº 11.638/07, nº 11.941/09 e dos pronunciamentos emitidos pelo CPC**. 7. Ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2011.

RIBEIRO, Osni Moura; PINTO, Mauro Aparecido. **Introdução à Contabilidade Tributária**. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

RIBEIRO, Rodrigo Koehler. **O princípio da não-cumulatividade no Direito Tributário Brasileiro**. 2007. Disponível em www.revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?https://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/Edicao018/Rodrigo_Ribeiro.htm Acesso em: 09/03/2021.

ROSA, Josias Pereira. **Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/Cofins. Um novo enfoque**. 2020. Disponível em: migalhas.com.br/depeso/332892/exclusao-do-icms-da-base-de-calculo-do-pis-cofins--um-novo-enfoque. Acesso em: 26/04/2021.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário** / Eduardo Sabbag. – 8. ed. – São Paulo : Saraiva, 2016.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário** / Luís Eduardo Schoueri. – 8. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2018.

STF, **RECURSO ESPECIAL: RE 574706/PR**. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Dj: 05/08/2013.

VALIM, Rafael Ramires Araújo. **O princípio da segurança jurídica no direito administrativo brasileiro**. São Paulo: Malheiros. 2010.