

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

VALQUIRIA SILVEIRA

**EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS: ANÁLISE
A PARTIR DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 574.706/PR E DA SOLUÇÃO DE
CONSULTA Nº 13**

Florianópolis

2019

Valquiria Silveira

**EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS: ANÁLISE
A PARTIR DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 574.706/PR E DA SOLUÇÃO DE
CONSULTA Nº 13**

Trabalho Conclusão do Curso de Graduação
em Direito do Centro de Ciências Jurídicas da
Universidade Federal de Santa Catarina como
requisito para a obtenção do Título de
Bacharela em Direito.
Orientador: Prof. Dr. Carlos Araújo Leonetti
Coorientador: José Guilherme de Bem
Gouvêa

Florianópolis

2019

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,
através do Programa de Geração Automática da Biblioteca Universitária da UFSC.

Silveira, Valquiria
EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS:
ANÁLISE A PARTIR DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 574.706/PR E
DA SOLUÇÃO DE CONSULTA N° 13 / Valquiria Silveira ;
orientador, Carlos Araújo Leonetti, coorientador, José
Guilherme de Bem Gouvêa, 2019.
68 p.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) -
Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências
Jurídicas, Graduação em Direito, Florianópolis, 2019.

Inclui referências.

1. Direito. 2. ICMS. 3. PIS. 4. COFINS. 5. REDUÇÃO BASE
DE CÁLCULO. I. Leonetti, Carlos Araújo . II. Gouvêa, José
Guilherme de Bem. III. Universidade Federal de Santa
Catarina. Graduação em Direito. IV. Título.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
COORDENADORIA DE MONOGRAFIA

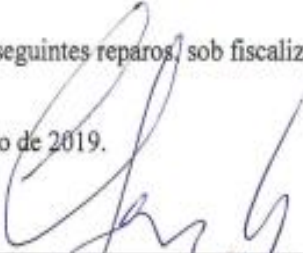
ATA DE SESSÃO DE DEFESA DE TCC

Aos 05 dias do mês de julho do ano de 2019, às 14 horas, na Sala 205 do CCJ, foi realizada a defesa pública do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) intitulado "EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS: ANÁLISE A PARTIR DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 574.706/PR E DA SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 13", elaborado pelo(a) acadêmico(a) Valquiria Silveira, matrícula nº 14200182, composta pelos membros Prof. Dr. Carlos Araújo Leonetti, José Guilherme de Bem Gouvêa, Guilherme Trilha e Rafaela Oliari, abaixo assinados, obteve a aprovação com nota 10 (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.


Aprovação Integral

() Aprovação Condicionada aos seguintes reparos, sob fiscalização do Prof. Orientador.


Florianópolis, 05 de julho de 2019.



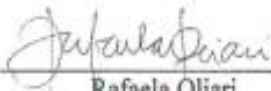
Carlos Araújo Leonetti
Professor Orientador



José Guilherme de Bem Gouvêa
Presidente de Mesa



Guilherme Trilha
Membro de Banca




Rafaela Oliari
Membro de Banca


TERMO DE APROVAÇÃO

O presente Trabalho de Conclusão de Curso, intitulado "EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS: ANÁLISE A PARTIR DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 574.706/PR E DA SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 13", elaborado pelo(a) acadêmico(a) "Valquiria Silveira", defendido em 05/07/2019 e aprovado pela Banca Examinadora composta pelos membros abaixo assinados, obteve aprovação com nota 10 (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, 05 de julho de 2019.



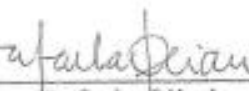
Carlos Araújo Leonetti
Professor Orientador



José Guilherme de Bem Gouvêa
Presidente de Mesa



Guilherme Trilha
Membro de Banca



Rafaela Oliari
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): Valquiria Silveira

RG: 3.510.674

CPF: 015.002.759-13

Matrícula: 14200182

Título do TCC: **EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS: ANÁLISE A PARTIR DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 574.706/PR E DA SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 13**

Orientador(a): Carlos Araújo Leonetti

Coorientador: José Guilherme de Bem Gouvêa

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

Florianópolis, 05 de julho de 2019.

Assinatura manuscrita de Valquiria Silveira.

Valquiria Silveira

AGRADECIMENTOS

Agradeço os professores do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Santa Catarina, que me acompanharam e contribuíram para um aprendizado de excelência, destacando-se o meu coorientador José Guilherme de Bem Gouvêa, que sempre esteve disposto a me ajudar na elaboração do presente trabalho.

Um agradecimento especial à colega Bárbara da Silveira e ao Willian da Silva dos Passos, que não mediram esforços para me auxiliar e esclarecer dúvidas para a conclusão da presente monografia.

RESUMO

O presente trabalho versará sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, matéria que foi tema de discussão no STF, com decisão favorável ao contribuinte no RE 574.706/PR. Decisão esta que deixou margem para interpretação acerca do valor a ser considerado na redução da base de cálculo das duas contribuições e a partir de que momento a decisão do STF surtirá seus efeitos. Tais indefinições levou a fazenda pública a opor embargos de declaração, e a Receita Federal do Brasil a instruir os contribuintes na solução de consulta nº13 e o CARF pronunciar-se a aguardar a resposta dos embargos de declaração. Desta forma, este trabalho possui o objetivo de analisar o RE 574.706/PR, o pronunciamento da receita na solução de consulta, e apontar o valor que deverá ser considerado como redutor da base das contribuições estudadas, confrontando a decisão da Suprema Corte com a instrução dada pela Receita Federal.

Palavras-chave: PIS, COFINS, ICMS, Supremo Tribunal Federal, base de cálculo, redução, Receita Federal.

LISTA DE ABREVIATURAS

CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

COFINS – Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social

COSIT – Coordenação Geral de Tributação

CPMF – Contribuição Provisória de Movimentação Financeira

CSLL – Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido

CST – Código de Situação Tributária

ICMS – Imposto Sobre Circulação de Mercadoria e Serviço

PASEP – Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

PIS – Programa de Integração Social

RE – Recurso Extraordinário

REsp – Recurso Especial

STJ – Superior Tribunal de Justiça

STF – Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
2 PIS E COFINS E SUAS CARACTERÍSTICAS	14
2.1 HISTÓRICO DO PIS E DA COFINS.....	15
2.2 REGIME DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO PIS E DA COFINS	16
2.2.1 Regime cumulativo	17
2.2.2 Regime Não cumulativo	17
2.3 FATO GERADOR DO PIS E DA COFINS.....	19
2.4 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA: SUJEITOS DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	21
2.4.1 Sujeito Ativo	22
2.4.2 Sujeito Passivo	23
2.4.2.1 Contribuinte	24
2.4.2.1.1 O Contribuinte no PIS e na COFINS	24
2.4.2.2 Responsável.....	25
2.4.2.2.1 O Responsável no PIS e na COFINS.....	26
2.5 BASE DE CÁLCULO	27
2.5.1 Base de Cálculo do PIS e da COFINS	28
2.5.1.1 PIS e COFINS cumulativos	28
2.5.1.2 PIS e COFINS não cumulativos	29
2.5.1.3 Situações especiais na apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS	30
2.5.2 Base de Cálculo do PIS/COFINS Importação	31
2.6 ALÍQUOTA	31
3 IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO – ICMS	33
3.1 A NÃO-CUMULATIVIDADE COMO CARACTERÍSTICA INTRÍNSECA DO ICMS	34
3.2 A RESPONSABILIZAÇÃO PENAL DO CONTRIBUINTE POR APROPRIAÇÃO INDÉBITA DO ICMS	36

3.3 A EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA.....	43
4 EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS: ANÁLISE DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 574.706/PR E DA SOLUÇÃO DE CONSULTA N. 13.....	46
4.1 RE nº 574.706/PR	46
4.1.1 O voto dos ministros do STF	47
4.1.2 Os Embargos de Declaração Opostos no RE n. 574.706/PR	52
4.2 O PRONUNCIAMENTO DA RECEITA FEDERAL ACERCA DO TEMA NA SOLUÇÃO DE CONSULTA INTERNA – COSIT – N. 13	53
4.3 O PRONUNCIAMENTO DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS - CARF	56
4.4 EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS	57
5 CONCLUSÃO	63
REFERÊNCIAS.....	65

1 INTRODUÇÃO

O Brasil é conhecido por ter uma das mais altas cargas tributárias do mundo. Somado a isso, uma legislação complexa que regula o recolhimento dos tributos apenas agrava o sistema tributário nacional, o que gera inúmeros problemas para a economia do país. Por esse motivo, com o passar dos anos, pode-se observar uma maior judicialização de questões relativas ao recolhimento de tributos pela União, Estados e Municípios.

Um dessas questões judiciais diz respeito à discussão acerca da constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Os contribuintes requereram perante o Poder Judiciário a exclusão do ICMS da base de cálculo das duas contribuições sociais, enquanto a Fazenda Pública sustenta sua manutenção.

Como resultado, por maioria de votos, o Supremo Tribunal Federal decidiu favoravelmente aos contribuintes nos autos do Recurso Extraordinário n. 574.706/PR. No entanto, a referida decisão tem gerado inúmeras polêmicas, sobretudo quanto se analisada conjuntamente com o posicionamento da Receita Federal através da Solução de Consulta Interna n. 13.

Dessa forma, o problema que orientou a presente pesquisa foi: Diante das particularidades da base de cálculo do PIS e da COFINS e da decisão tomada pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do RE n. 574.706/PR, qual seria a base de cálculo dessas contribuições sociais diante da cobrança do ICMS no preço dos produtos presentes na nota fiscal?

Para responder essa pergunta, no segundo capítulo, mediante revisão bibliográfica, serão esmiuçadas as principais características das contribuições sociais denominadas PIS e COFINS, como os sujeitos da obrigação, alíquota, base de cálculo e fato gerador.

Posteriormente, no terceiro capítulo, por meio de revisão bibliográfica será apresentada a não cumulatividade do ICMS, dado importante desse imposto que interfere na interpretação da hipótese básica proposta neste trabalho; e análise jurisprudencial das decisões do Superior Tribunal de Justiça no que tange prisão de contribuinte de ICMS por apropriação indébita e também a decisão acerca da exclusão da base de cálculo do ICMS na apuração da contribuição previdenciária sobre a receita bruta.

Por fim, no quarto capítulo, a partir de análise jurisprudencial, da declaração emitida pela Receita Federal do Brasil com a Solução de Consulta sobre a decisão do Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário 574.706/PR, buscar-se-á atender a proposta colocada na hipótese básica de atribuir o ICMS a recolher como redutor da base de cálculo do PIS e da COFINS.

2 PIS E COFINS E SUAS CARACTERÍSTICAS

O PIS (Programa de Integração Social) e a COFINS (Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social) são tributos agrupados na espécie tributária de Contribuições Sociais. Essa categoria denominada “Contribuições Sociais”, apesar de não estar prevista no artigo 5º do Código Tributário Nacional, foi inserida no rol de tributos pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 através de seu artigo 149¹.

Sobre as chamadas contribuições sociais, Amaro (2017, p. 75) disserta que:

As contribuições sociais têm seu perfil delineado no Título VIII da Constituição (“ Da Ordem Social”), onde se afirma o primado do trabalho e se põem os objetivos do bem-estar e da justiça social... Como regra, a atuação do Estado no campo da ordem social (seguridade social, educação, cultura etc.) é financiada com recursos orçamentários dos diferentes entes políticos da Federação, por vezes de aplicação compulsória (CF, art. 212).

Ainda, Caliendo (2017, p. 329) entende que essas contribuições possuem o objetivo de custear a saúde, a assistência social e a previdência social no país, áreas essas que estão abarcadas pela chamada seguridade social².

Sabe-se que, de acordo com o parágrafo único do artigo 194 da Carta Magna brasileira, a seguridade social e, por conseguinte, as contribuições sociais, deve ser pautada pelos seguintes objetivos:

Art.194:

- I - universalidade da cobertura e do atendimento;
- II - uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais;
- III - seletividade e distributividade na prestação dos benefícios e serviços;
- IV - irredutibilidade do valor dos benefícios;
- V - equidade na forma de participação no custeio;
- VI - diversidade da base de financiamento;
- VII - caráter democrático e descentralizado da gestão administrativa, com a participação da comunidade, em especial de trabalhadores, empresários e aposentados.

Além disso, são características comuns às contribuições sociais para o financiamento da seguridade social, como a COFINS, a CSLL, PASEP, PIS/COFINS Importação, a permissão para que tenham a mesma base de cálculo e fato gerador dos impostos, bem como a necessidade de observância aos princípios da

¹ O artigo 149 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 dispõe que: “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.”

² De acordo com o artigo 194 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, entende-se por seguridade social o “conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.”

irretroatividade, anterioridade de exercício, anterioridade nonagesimal e da legalidade (CALIENDO, 2017, p. 330).

No presente capítulo, serão delineadas as características de duas dessas contribuições sociais, quais sejam o PIS e a COFINS.

2.1 HISTÓRICO DO PIS E DA COFINS

O Programa de Integração Social (PIS) foi instituído pela Lei Complementar n. 7/1970 e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) pela Lei Complementar n. 8/1970, sendo que ambos foram unificados como PIS/PASEP através da Lei Complementar n. 26/1975.

O objetivo inicial do PIS está presente no artigo 1º da Lei Complementar que o instituiu, ou seja, ele é “destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas”. Todavia, com a promulgação da Constituição Federal de 1988, o objetivo foi modificado pela determinação do artigo 239 do referido diploma, passando a figurar os programas de desenvolvimento econômico através do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), a vinculação da sua arrecadação para o custeio do seguro-desemprego e o abono ao empregado com média salarial mensal de até dois salários mínimos.

Já a Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), por sua vez, foi instituída pela Lei Complementar n. 70/1991 sucedendo o Fundo de Investimento Social (Finsocial), criado pelo Decreto-lei n. 1940/1982. O objetivo dessa contribuição está exposto no artigo 1º da Lei Complementar que a instituiu, ou seja, ela é destinada “exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social”.

No ano de 2001, foi editada a Medida Provisória n. 2.158-35, que especificou a cobrança do PIS sobre a folha de salário em seu artigo 13, senão vejamos:

Art. 13. A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades:

- I - templos de qualquer culto;
- II - partidos políticos;
- III - instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997;
- IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997;
- V - sindicatos, federações e confederações;
- VI - serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei;
- VII - conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;

VIII - fundações de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público;

IX - condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais; e

X - a Organização das Cooperativas Brasileiras - OCB e as Organizações Estaduais de Cooperativas previstas no art. 105 e seu § 1º da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971.

Art. 13-A. São isentos da contribuição para o PIS/Pasep de que trata o art. 13 desta Medida Provisória a Academia Brasileira de Letras, a Associação Brasileira de Imprensa e o Instituto Histórico e Geográfico Brasileiro.

Nos anos de 2002 e 2003, por meio das Leis n. 10.637 e n. 10.833, respectivamente, foram criados para as empresas de lucro real³, salvo exceções, os regimes não cumulativos do PIS e da COFINS, sendo que, até então, a modalidade de regime tributário era unicamente cumulativa, que a partir desse momento ficou sendo utilizada em empresas tributadas no lucro presumido e arbitrado. Vale ressaltar que as características de cada modalidade de regime de incidência de ambas as contribuições serão apresentadas em momento oportuno neste estudo.

Posteriormente, em 2004, através da Medida Provisória n. 164/2004 convertida na Lei n. 10.865/2004 foram instituídos o PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação, em que ficou configurada a cobrança dos dois tributos devidos pelo importador de bens estrangeiros e serviços do exterior. Oliveira (2016, p. 23), ao citar a exposição de motivos da Medida Provisória n. 164/2004, dispõe que:

O objetivo da instituição das contribuições na importação foi dar um tratamento isonômico entre os bens e serviços produzidos internamente e os importados, uma vez que seriam tributados às mesmas alíquotas e com a possibilidade de desconto de créditos para as empresas sujeitas as incidência não cumulativa.

Ultrapassada a questão histórica, passará a se abordar o regime de incidência tributária do PIS e da COFINS.

2.2 REGIME DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO PIS E DA COFINS

Conforme exposto no tópico anterior, existem dois regimes de tributação do PIS e da COFINS, o regime cumulativo e o regime não-cumulativo.

³ Trata-se de regra para apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no qual após a apuração do lucro contábil, far-se-á os ajustes a este lucro, adicionando as despesas não dedutíveis e subtraindo as receitas não tributáveis para apuração de ambos os tributos.

2.2.1 Regime cumulativo

A modalidade denominada regime cumulativo vigorava sobre as receitas e faturamentos tributados pelo PIS e COFINS independentemente de a empresa ser de Lucro Real, Presumido ou Arbitrado, até sofrerem as modificações legislativas nos meses de dezembro de 2002 e de 2003, que inseriram a modalidade não cumulativa, conforme visto anteriormente.

Sobre o regime cumulativo, Oliveira (2016, p. 25) expõe que:

Até 2002, as contribuições sobre receita e faturamento das empresas incidiam somente na modalidade cumulativa, sem a possibilidade de aproveitamento de crédito, como ocorre, por exemplo, com o ICMS. Com isso a cada operação, havia uma superposição “em cascata” das contribuições, que recebiam muitas críticas do setor empresarial e do próprio Ministério da Fazenda, o qual declarou que as distorções do regime cumulativo prejudicavam a eficiência e a competitividade Nacional.

Portanto, o regime cumulativo é uma forma de apuração de imposto em que a alíquota básica é aplicada sobre a receita sem a utilização de créditos pelas entradas de insumos necessários para a obtenção dessa receita.

Oliveira (2016, p. 25) adverte que, por inexistir regime de compensação, “os tributos cumulativos são os mais fáceis de serem apurados e, paradoxalmente, são os mais prejudiciais à economia”. Isso porque, no cálculo do tributo do PIS e da COFINS cumulativos apenas leva-se em conta as notas e operações de receita, desconsiderando toda e qualquer operação anterior e seus reflexos. Quanto à economia, o regime cumulativo torna-se mais oneroso, pois a não utilização de créditos acaba acarretando na maior valoração ao consumidor final, ou, para evitar essa tributação em cascata, recorre-se à verticalização das etapas comerciais.

2.2.2 Regime Não Cumulativo

Contrariando o que foi apresentado no conceito do regime cumulativo, esta modalidade de não cumulatividade tem como característica a utilização de créditos pelas entradas de mercadorias, insumos e outros direitos de crédito apresentados no artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Desse modo, sobre a base de cálculo das contribuições aplica-se a alíquota básica e tem-se o débito do PIS e da COFINS, e a mesma alíquota será usada para apurar os créditos, que, conforme dito estão no artigo 3º das Leis acima apontadas, da confrontação do débito e do crédito apurados extrai-se o PIS e COFINS a recolher.

Em regra, as empresas sujeitas ao lucro real serão tributadas no PIS e na COFINS através do regime não cumulativo, excetuado algumas atividades previstas no artigo 8º da Lei n. 10.637/2002 e artigo 10º da Lei n. 10.833/2003, que condicionam, em casos específicos, ao regime cumulativo mesmo que a tributação do Imposto de Renda e da Contribuição Social Sobre o Lucro seja apurada pelo lucro real. Nesse caso, poderá uma empresa de lucro real, que tenha atividades distintas ou outras receitas distintas das exceções de ambas as leis, ser tributada pelo regime cumulativo e não cumulativo conjuntamente. Sobre isso, Oliveira (2016, p. 29), observa que:

Em alguns casos o legislador optou por excluir a pessoa jurídica da não cumulatividade (exceção subjetiva); em outros, apenas determinadas receitas (exceção objetiva). Um efeito prático disso é que se um banco auferir receita de aluguel, estranha à sua atividade, não pagará PIS e COFINS sobre essas receitas, pois está abrangido integralmente ao regime cumulativo, em que a incidência é restrita ao faturamento da empresa. No caso de uma empresa de telecomunicações, por sua vez, apenas as receitas de serviços de telecomunicações ficam sujeitas ao regime cumulativo e as demais ficam sujeitas ao regime não cumulativo. Com isso, se a empresa de telecomunicações auferir receita com aluguel, estranha à sua atividade, pagará PIS e COFINS pelo regime não cumulativo, uma vez que neste regime a incidência alcança “todas as receitas” da empresa.

É que diferentemente do regime cumulativo, a não cumulatividade caracteriza-se pela compensação do PIS e da COFINS incidente nas operações anteriores (AMARO, 2017, p. 175). Portanto, o regime não cumulativo dos tributos traz como principal característica o direito ao crédito do tributo nas despesas e custos previstos nos artigos 3º da Lei n. 10.833/2003 e n. 10.637/2002, mas que geram discussão acerca dos quais tipos de custos e despesas podem ser usados como crédito na apuração do PIS e da COFINS.

Diante disso, duas correntes surgiram referentes a esse elenco de despesas e custos apontados nas Leis, uma delas de caráter constitucionalista que, segundo Oliveira (2016, p. 50), “todos os custos e despesas necessários à geração de receitas deveriam permitir a apropriação de créditos”, não diferenciando o que é e o que não é insumo, bastando saber se a despesa ou o custo é necessário para a geração da receita.

Já a segunda corrente é a legalista, que determina que o legislador é livre para arbitrar o crédito que achar apropriado o uso na apuração das duas contribuições. Corroborando com o assunto, Oliveira (2016, p. 50) dispõe que:

Para a corrente legalista, no entanto, o legislador está livre para relacionar os créditos que podem ser apropriados. Para esta corrente a qual é seguida pela administração tributária, a relação de créditos prevista no art. 3.º das

Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 é taxativa. Com isso, para aproveitamento de créditos, não basta que o custo ou a despesa sejam necessários à geração da receita, é preciso que eles estejam previstos na legislação.

Das duas correntes acima abordadas, constata-se que por mais que o legislador não tenha colocado no texto normativo do direito de uso de crédito a informação de “despesas necessárias à obtenção da receita”, torna-se adequada a aceção de que tal característica se faz necessária pela própria natureza da não cumulatividade. Portanto, a corrente constitucionalista seria a mais adequada para ser utilizada no regime não cumulativo.

Não obstante, jurisprudência e doutrina ainda vacilam sobre o tema, ora pendendo para a corrente mais restritiva, ora para aquela mais abrangente, de modo que o creditamento, especialmente aquele referente aos insumos, ainda é tema de bastante divergência no que diz respeito ao PIS e à COFINS não cumulativos.

2.3 FATO GERADOR DO PIS E DA COFINS

De acordo com Amaro (2017, p. 285):

A Obrigação Tributária (latu sensu) nasce à vista de fato previamente descrito, cuja ocorrência tem a aptidão, dada por lei, de gerar aquela obrigação. Como já vimos, o Código Tributário Nacional classifica a obrigação tributária em duas espécies de fator gerador, consoante o tipo de obrigação de que se trate. “Fato gerador da obrigação tributária principal – diz o Código Tributário Nacional – é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência “ (art. 114). Já o fato gerador da obrigação acessória “é qualquer situação que na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal” (art. 115).

Há discussão entre doutrinadores sobre a expressão “fato gerador” colocada no Código Tributário Nacional, das quais a maioria deles, dentre eles Deonísio Kock e Paulo de Barros Carvalho, discorda como sendo apropriada o uso dessa expressão, alegando que tanto a menção hipotética da ocorrência do fato descrito na lei, quanto a própria concretização do fato estariam com a mesma nomenclatura.

Sobre o assunto, Amaro (2017, p. 287) esclarece que:

Poucas expressões no direito tributário têm sido tão violentamente censuradas quanto “fato gerador”, que se emprega para designar a situação que enseja a aplicação do mandamento previsto na lei tributária, dando nascimento ao dever concreto de pagar tributo.

Ainda, Amaro (2017, p. 288 apud BECKER, 1972, p.288; FALCÃO, 1971, p.29) complementa que:

Uma das vertentes da censura feita à expressão está em que o qualificativo “gerador” não deveria ser atribuída ao fato, mas à lei, pois o que gera a relação jurídica tributária é a incidência da lei sobre o fato. É dizer: quem teria a aptidão de criar a obrigação não é o fato, mas a lei. Além disso, a

expressão seria dúbia, por designar duas realidades distintas: a) a descrição legal abstrata (por exemplo: “o fato gerador do imposto de renda é a aquisição da renda”) e b) o acontecimento concreto, que corresponda àquela descrição hipotética (por exemplo: “ocorreu o fato gerador do imposto de renda, pois a empresa ‘X’ apurou lucro real”). Cada uma dessas distintas realidades – afirma-se- merecia epíteto específico.

Carvalho (2017, p. 271), diante do debate do tema, aplica designação distinta as duas situações descritas, uma vez que escreve o fato jurídico tributário para as situações de projeção factual e a hipótese tributária para prescrição geral e abstrata prevista em lei.

Complementando o autor citado anteriormente, Koch (2017, p. 56) coloca:

Contudo a locução fato gerador talvez não seja a mais adequada para designar uma ocorrência de incidência tributária. A mensagem nela contida é incompleta, sugerindo um complemento. Fato gerador de que? Em nossa sugestão, a mensagem do fato gerador estaria melhor designada na expressão fato jurídico de incidência tributária. Assim acrescenta-se à denominação apresentada por Paulo de Barros Carvalho a expressão “incidência”, isto porque está se tratando efetivamente de uma incidência tributária....O fato jurídico tributário, proposto por Paulo de Barros de Carvalho, pode designar fato de diferentes conotações, que não sejam necessariamente de incidência tributária.

Por outro lado, Amaro (2017, p. 292), acertadamente, discorda da diferenciação elencada pelos doutrinadores citados, uma vez que não se pode retirar as virtudes na designação do acontecimento do caso concreto e que a denominação “fato gerador do tributo” pode ser usada, sem embargos, em sentido amplo, abrangendo tanto a descrição abstrata quanto o acontecimento concreto que dará origem ao tributo.

No fato gerador da obrigação tributária do PIS e da COFINS, apresentaremos aqui apenas ao fato gerador da obrigação principal, que Amaro (2017, p. 293) aponta resumidamente como “fato gerador da obrigação de pagar tributo”.

A obrigação principal de natureza tributária nada mais é que a compulsoriedade que vincula o Estado e o contribuinte à obrigatoriedade de pagar o tributo, ao qual o segundo estaria intrinsecamente ligado ao primeiro mediante lei e independentemente de acordo de vontade a pagar o que for devido. Sobre a natureza da obrigação principal, Schoueri (2018, p. 545) aponta que:

Segundo o Código Tributário Nacional, artigo 113, a relação jurídica que se estabelece entre o Estado e o particular concernente ao pagamento do tributo (ou da penalidade pecuniária) tem natureza de uma obrigação. Esta é uma garantia oferecida pelo sistema jurídico, que não pode passar despercebida, já que se o vínculo estabelecido é o obrigacional, então direitos e deveres se estabelecem e se extinguem na forma da lei.

O Decreto n. 4.524/02 regulamenta o PIS e a COFINS e, em seu artigo 2º, traz o fato gerador das duas contribuições. Em relação ao PIS, o fato gerador é o ato

de auferir receita pela pessoa jurídica de direito privado; e a folha de salário das entidades citadas no artigo 9º do mesmo decreto. Já, em relação ao COFINS, o fato gerador é o auferimento de receita pela pessoa jurídica de direito privado.

O parágrafo único do artigo 2º do Decreto n. 4.524/02 dispõe que “compreende-se como receita a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade exercida pela pessoa jurídica e da classificação contábil adotada para sua escrituração”.

Todavia, no artigo 3º do mesmo decreto, ao classificar o contribuinte das duas contribuições, o legislador usou o termo faturamento no campo da incidência tributária do PIS e da COFINS.

Os conceitos de Receita e de Faturamento são polêmicos tanto no fato gerador, como na verificação da base de cálculo das duas contribuições, que será apresentada mais adiante.

2.4 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA: SUJEITOS DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Primeiramente, torna-se importante conceituar obrigação tributária. Nesse sentido, Caliendo (2017, p. 520) entende a obrigação tributária como uma forma de relação jurídica entre um sujeito ativo, que seria o Estado, e o sujeito passivo (contribuinte ou responsável), que tem como objeto uma pretensão de caráter pecuniário, estipulada em lei, em decorrência do preenchimento dos requisitos para a incidência da norma tributária.

Diferenciando a obrigação tributária da obrigação civil, Caliendo (2017, p. 520) aponta que:

A obrigação tributária difere da obrigação de direito privado (obrigações ex voluntate) em face do fundamento da sua instituição. O vínculo privado surge de um acordo de vontades que estabelece o conteúdo e os efeitos da relação privada. A obrigação tributária, de outro lado, decorre exigência legal. Esta previsão é fruto dos princípios que fundaram o Estado nacional (soberania popular, separação dos poderes e submissão do poder do Estado ao Direito).

No mesmo sentido, Amaro (2017, p. 279) expõe a diferença da obrigação civil da obrigação tributária como:

A diferença está em que o nascimento de certas obrigações (entre as quais a tributária) prescinde de manifestação de vontade da parte que se obriga (ou do credor) no sentido de dar-lhe nascimento. A vontade manifestada na prática de certos atos (eleitos como fatos geradores da obrigação tributária) é abstraída. O indivíduo pode querer auferir renda e não querer pagar imposto (ou até mesmo ignorar a existência do tributo); ainda assim, surge a

obrigação, cujo nascimento não depende nem da vontade nem do conhecimento do indivíduo, Aliás, independe, também de estar o sujeito ativo ciente do fato que deu origem à obrigação. É óbvio que o efetivo cumprimento da obrigação tributária vai depender de as partes tomarem conhecimento da existência do vínculo. O que se quer sublinhar é que o nascimento da obrigação não depende de nenhuma manifestação de vontade das partes que passam a ocupar os polos ativo e passivo do vínculo jurídico. Basta a ocorrência do fato previamente descrito na lei para que surja a obrigação.

Resumidamente, na relação privada a obrigação se dá por acordo de vontades, enquanto que na obrigação tributária a lei impõe a obrigação, isto é, ninguém paga imposto por que quer, mas porque a lei assim determina.

2.4.1 Sujeito Ativo

De acordo com Amaro (2017, p. 321): “No polo ativo da relação jurídica obrigacional tributária, principal ou acessória, figura o titular do direito de exigir o cumprimento da obrigação, que é o sujeito ativo.” Portanto, o sujeito ativo da obrigação tributária seria a pessoa jurídica de direito interno público que possui competência constitucional para instituir e exigir o cumprimento da obrigação tributária, principal ou acessória do sujeito passivo, nos termos do artigo 119 do Código Tributário Nacional.

Sobre a definição de sujeito ativo prevista no artigo 119 do Código Tributário Nacional, Caliendo (2017, p. 527) disserta que:

Cabe notar que esse dispositivo determina que o sujeito ativo é a pessoa jurídica de direito interno público; apesar de não estar explicitado, foram excluídos de pronto os sujeitos de direito público internacional de procederem a cobrança de tributos em território nacional, devidos por atos praticados no estrangeiro. A soberania jurídica se caracteriza por uma limitação direta ao exercício do poder fiscal estrangeiro em nosso território. Estão incluídas as pessoas jurídicas, de direito público interno da administração pública direta, indireta, fundacional, institutos, conselhos de fiscalização de atividades profissionais e de setores econômicos, bem como de outros casos previstos em lei, demonstrando uma grande heterogeneidade na classe de pessoas com o poder de cobrar tributos em nosso sistema. Estão excluídas desse rol as empresas públicas e as sociedades de economia mista, por força do art. 173, § 2º, da CF/88, que dispõe que: “as empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado”, dado que o poder de arrecadar é vedado a estas então seria igualmente proibido às empresas públicas e de economia mista.

Sabe-se que é comum a falsa aceção de que o Estado é detentor exclusivo da legitimidade ativa de arrecadar os tributos, talvez por ser ele o único legitimado a instituí-los. Ocorre que existe uma grande diferença entre a competência e capacidade tributária, uma vez que a primeira se caracteriza pela competência em

instituir os tributos propriamente ditos, enquanto a segunda diz respeito à aptidão de arrecadá-los (AMARO, 2017, p 323), ocorrendo uma clara diferenciação entre o criador e o credor do tributo.

No caso das Contribuições Sociais, como o PIS e a COFINS, a competência para instituir e cobrar é a da União, sendo ela a detentora de competência e de capacidade tributária, pois o artigo 149⁴ da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 traz como sendo sua competência exclusiva, senão vejamos.

2.4.2 Sujeito Passivo

O sujeito passivo da obrigação tributária é definido em Lei como sendo “a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária” (artigo 121, caput, do Código Tributário Nacional). Considera-se, portanto, o sujeito ativo como a pessoa, física ou jurídica, obrigada a adimplir a ônus tributário (AMARO, 2017, p. 327).

Ainda, segundo parágrafo único do artigo 121 do Código Tributário Nacional, existiriam duas espécies de sujeitos passivos, quais sejam, o contribuinte e o responsável. Para Amaro (2017, p. 328), o “sujeito passivo da obrigação principal, por seu turno, é gênero, abrangente de duas espécies: o contribuinte e o responsável”.

A diferença entre essas duas espécies residiria no fato de que o contribuinte possui relação direta e pessoal com a circunstância que caracterizou o fato gerador, enquanto o responsável apenas tem vinculação ao tributo na condição de sujeito passivo quando a lei assim determina (parágrafo único, incisos I e II, do artigo 121 do Código Tributário Nacional).

Dessa forma, conclui-se que o sujeito passivo possui o dever de adimplir a obrigação tributária ao sujeito ativo, sendo ele contribuinte ou responsável. A seguir, será analisado detalhadamente as especificações de contribuinte e responsável para, após, verificar sua aplicabilidade nas contribuições sociais objeto desse estudo.

⁴ 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.

2.4.2.1 Contribuinte

Em regra, contribuinte seria a atribuição dada à pessoa que tenha realizado ou praticado o ato definido na lei como obrigação tributária principal (AMARO, 2017, p. 329). Corroborando com tal entendimento, Caliendo (2017, p. 534) entende que o contribuinte seria a pessoa, jurídica ou física, que pratica o verbo nuclear da hipótese de incidência material, ou seja, entendido, nesse caso, como sendo o fato gerador.

Via de regra, o mesmo contribuinte possui capacidade contributiva, ou seja, seria o titular da riqueza que se manifesta na materialidade do fato gerador (AMARO, 2017, pp. 330-331). No entanto, no caso dos tributos indiretos, entendidos como aqueles em que se pode repassar o ônus para o consumidor final, nem sempre quem demonstra a capacidade contributiva é o contribuinte, em razão da diferença entre o contribuinte de fato e o contribuinte de direito e a aplicabilidade do princípio da seletividade. De acordo com Amaro (2017, p. 331):

E quem demonstra a capacidade contributiva não é necessariamente a pessoa que a lei escolhe para figurar como contribuinte. Se alguém adquire um bem de consumo, e a lei define essa operação como fato gerador de tributo, elegendo o comerciante como contribuinte, a lei não pode deixar de considerar (por expresse mandamento constitucional, que impõe o respeito a capacidade contributiva) a capacidade econômica do comprador. Se uma empresa vende produtos de primeira necessidade, a tributação não leva em conta a capacidade econômica da empresa, mas a do consumidor, ao definir a eventual tributação desses bens. Ou seja, embora, de direito, o vendedor possa ser definido como contribuinte (o chamado “contribuinte de direito”), a capacidade econômica do consumidor é que precisa ser ponderada para efeito da definição do eventual ônus fiscal (pois ele será o “contribuinte de fato”).

Por fim, considera-se o contribuinte aquele que a lei assim identificar, seja por meio de Constituição Federal ou de leis ordinárias ou complementares (AMARO, 2017, p. 332).

2.4.2.1.1 O Contribuinte no PIS e na COFINS

Na maioria dos casos, tanto o PIS quanto a COFINS incidirão sobre as receitas ou faturamentos da pessoa jurídica de direito privado tributada como Lucro Real, Lucro Presumido e Lucro Arbitrado, variando como já dito em regime cumulativo e não cumulativo.

O contribuinte do PIS e da COFINS no Decreto N. 4524/2002 é considerado, em seu artigo 3º, como sendo a pessoa jurídica de direito privado e equiparadas, inclusive as entidades abertas e fechadas de previdência complementar e as entidades que estão em processo de falência ou liquidação extrajudicial.

No PIS/COFINS Importação é contribuinte e independe da forma de tributação e atingindo inclusive a pessoa física que procedeu a importação. Sobre o Assunto, Oliveira (2016, p. 126) trouxe que:

São contribuintes:

- a) o importador, assim considerado, a pessoa física ou jurídica que promova a entrada de bens estrangeiros no território nacional;
- b) a pessoa física ou jurídica contratante de serviços de residente ou domiciliado no exterior; e
- c) o beneficiário do serviço, na hipótese em que o contratante também seja residente ou domiciliado no exterior.

Nesse caso, salvo disposição legal em contrário, toda pessoa física ou jurídica que importe produtos ou serviços do estrangeiro é contribuinte do PIS e COFINS Importação.

2.4.2.2 Responsável

Como já dito, o responsável tributário encontra previsão legal no inciso II do parágrafo único do artigo 121 do Código Tributário Nacional. Essa modificação da sujeição passiva na obrigação tributária decorre da escolha, por meio de lei, de uma pessoa diversa daquela que, a priori, praticou o fato gerador, ou seja, o próprio contribuinte (AMARO, 2017, p. 333).

Corroborando com tal entendimento, o artigo 128 do Código Tributário Nacional traz em sua redação:

Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Entende-se que tal modificação da sujeição passiva decorre, principalmente, do interesse público. Sobre o assunto, Koch (2017, p. 227) disserta que:

Necessário interpretar o inc. II do art. 121 do CTN que trata do responsável tributário, em conformidade com o art. 128, para estabelecer um limite do poder legislador em atribuir responsabilidade tributária a terceiros. O legislador não pode eleger como responsável tributário uma terceira pessoa, ao seu critério pessoal, que não tenha nenhuma relação com a situação descrita como fato gerador. O art. 128 veda esta liberdade. [...] Impor a responsabilidade pelo pagamento do imposto a terceira pessoa, que tenha vínculo com o fato gerador, mas que não o promove, é uma prerrogativa da Administração Pública, com fundamento na supremacia do interesse público

sobre o privado, para eleger a pessoa da qual possa exigir o pagamento do tributo com maior comodidade e segurança.

Existem duas formas de figuração dos responsáveis tributários, por meio de substituição ou por meio de transferência. Na primeira, o responsável por substituição paga o tributo com recursos extraídos do próprio contribuinte (seja por retenção ou repasse do ônus econômico), na segunda, o acontecimento de situação legalmente prevista desencadeia a responsabilidade (CALIENDO, 2017, p. 541). Para tanto, a exemplo, da responsabilidade tributária por substituição têm-se os tributos retidos ou cobrados, como o imposto de renda retido na fonte de empregados, e como exemplo da responsabilidade tributária por transferência temos os casos de adquirentes de imóveis no qual o IPTU não foi pago, o adquirente tem transferido a si o ônus de pagar o IPTU do imóvel adquirido.

Ainda, a responsabilidade tributária por substituição se subdividiria em duas outras, quais sejam a substituição regressiva, caracterizada pela atribuição, em lei, da responsabilidade ao adquirente da mercadoria por uma provável desorganização dos negócios do contribuinte original, e a substituição progressiva, onde o legislador indica a pessoa responsável pelo recolhimento do tributo em relação a fato gerador futuro e valor incerto (MELO, 2018, p. 170).

2.4.2.2.1 O Responsável no PIS e na COFINS

O Decreto n. 4524/2002 traz como responsáveis tributários do PIS e da COFINS:

a) na modalidade de substituto tributário: fabricantes e importadores de cigarro (artigo 4º); fabricantes e importadores de veículos classificados em determinados códigos da Tabela de Incidência dos Produtos Industrializados (artigo 5º);

b) Por retenção: os órgãos da administração federal direta, as autarquias e as fundações federais, nos pagamentos que efetuarem pela aquisição de bens ou pelo recebimento de serviços em geral conforme (artigo 6º); e

c) Por retenção: as sociedades cooperativas em relação a venda de produtos entregues por suas associadas (artigo 7º).

Especificamente em relação aos responsáveis solidários no PIS/COFINS Importação, Oliveira (2016, p. 126) aponta como responsáveis:

- a) o adquirente de bens estrangeiros, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora;
- b) o transportador, quando transportar bens procedentes do exterior ou sob controle aduaneiro, inclusive em percurso interno;
- c) o representante, no país, do transportador estrangeiro;
- d) o depositário, assim considerado qualquer pessoa incumbida de custódia de bem sob controle aduaneiro; e
- e) o expedidor, o operador de transporte multimodal ou qualquer subcontratado para a realização do transporte multimodal.

Ultrapassada a análise dos sujeitos da obrigação tributária, passará a se abordar a base de cálculo.

2.5 BASE DE CÁLCULO

De acordo com, Kock (2017, p. 275):

A base de cálculo constitui-se no critério quantitativo da hipótese de incidência tributária, fornecendo a expressão de valor sobre a qual se faz incidir uma alíquota para obter o montante do imposto devido, relacionado a um determinado fato. [...] Em regra geral, o seu valor se conhece a partir da análise do fato gerador, os dois critérios (material e quantitativo) se complementam na constituição da regra matriz de incidência do tributo. Ao se conhecer o fato gerador de um tributo, também já se conhece a sua base de cálculo, pelo menos na sua generalidade.

Portanto, pode-se entender que a base de cálculo seria a valoração quantitativa financeira na efetiva ocorrência do fato gerador.

Existe uma relação direta do fato gerador, visto anteriormente, com a base de cálculo agora analisada. Isso porque, o núcleo descrito na hipótese de incidência tributária, quando ocorrido, será a base de cálculo, os demais elementos são adjetivos (CARVALHO, 2015, p. 249 apud BECKER, 2010, p. 279).

Carvalho (2015, p. 251) disserta que podem existir algumas incoerências entre a ocorrência do fato gerador e a base de cálculo em uma norma tributária, uma vez que, se houver uma dissociação entre os dois, a base de cálculo é o parâmetro a ser seguido.

Sobre essa ligação entre o fato gerador e base de cálculo, Peixoto e Moreira Junior (2013, p. 171 apud CARRAZA, 2006, p. 483) dispõem que:

O tipo tributário é revelado, no Brasil, após a análise conjunta da hipótese de incidência e da base de cálculo da exação. Assim a Lei das Leis, ao discriminar as competências tributárias das várias pessoas políticas, estabeleceu, igualmente, as bases de cálculo 'in abstracto' possíveis dos vários tributos federais, estaduais, municipais e distritais. [...] a base de cálculo e a hipótese de incidência de todo e qualquer tributo devem guardar sempre uma relação de inerência. Em suma, a base de cálculo há de ser, em qualquer tributo [...] uma medida da materialidade da hipótese de incidência tributária.

Sabe-se que a base de cálculo possui vinculação irrestrita aos parâmetros estabelecidos constitucionalmente e, mesmo que a Constituição Federal não a especifique, não poderá o legislador ordinário arbitrariamente quantificá-la como bem quiser (MELO, 2018, p. 193), ou seja, deve ater-se aos limites constitucionais, ainda que pressupostos.

Sintetizando o que foi abordado até então, Schoueri (2018, p. 550) entende que o objeto da obrigação tributária principal é o tributo, sendo ele calculado a partir da base de cálculo e da alíquota, sendo que esse último será objeto de análise posterior. Em regra, a base de cálculo pode ser encontrada pelo desdobramento do fato gerador, ou seja, a base de cálculo surge “como aspecto quantitativo” do fato gerador. Por fim, esclarece que a base de cálculo nem sempre precisa ser apontada com aspecto financeiro, exemplificando que nas taxas de reconhecimento de assinatura a base de cálculo será a quantidade de assinaturas solicitadas.

2.5.1 Base de Cálculo do PIS e da COFINS

Há uma diferenciação entre a base de cálculo do PIS e da COFINS a depender da modalidade em que estas duas contribuições estão inseridas, se na modalidade cumulativa ou não cumulativa.

2.5.1.1 PIS e COFINS cumulativos

A Lei do PIS e da COFINS, na modalidade cumulativa, determina que será base de cálculo o que for considerado produto de vendas e serviço, o resultado auferido nas operações de conta alheia ou as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas no conceito de vendas e serviços, como, por exemplo, o aluguel, quando esta for a atividade principal da empresa. No regime cumulativo, não serão tributadas as receitas estranhas à atividade da empresa. Corroborando com tal entendimento Oliveira (2016, pp. 34-35) dispõe que:

De acordo com os arts. 2º e 3º da Lei 9.718/1998, a base de cálculo das contribuições é o valor do “faturamento” da empresa, o que alcança tão somente as receitas oriundas da atividade, conforme é possível concluir art. 12 do Dec.-lei 1.598/1977, a seguir transcrito:

Art. 12. A receita bruta compreende:

- I – o produto da venda de bens nas operações de conta própria;
- II – o preço da prestação de serviço 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.

Dessa forma, não deverão ser adicionadas à base de cálculo as demais receitas auferidas pela empresa, como é o caso das receitas oriundas do aluguel de imóvel pertencentes ao contribuinte, quando não integrante do seu objeto social.

Verifica-se que a redação original da Lei n. 9.718/1998 não trazia o benefício de não tributar as receitas fora da operacionalidade normal da empresa, o que trouxe discussões judiciais por ter restrição constitucional à incidência no faturamento da empresa. Em 2009, com decisões favoráveis ao contribuinte por parte do Supremo Tribunal Federal, veio a Lei n. 11.941/2009 e a incidência no regime cumulativo se restringiu ao faturamento colocado no Decreto-Lei apontado acima, sendo que o benefício só atingiu retroativamente quem ingressou na justiça, devendo os demais se assim quisessem, ingressar também (OLIVEIRA, 2016, p. 35).

A Lei n. 9.718/1998 também traz as exclusões da base de cálculo do PIS e da COFINS cumulativos, como, por exemplo, as vendas canceladas, descontos incondicionais concedidos, reversão de provisão e recuperação de crédito que não representem ingresso de receita, resultado da avaliação de investimento e lucros e dividendos computados como receitas.

Derradeiramente, existem duas modalidades do momento da realização da receita nas empresas de lucro presumido: a por competência e a por caixa. A apuração com base no regime de caixa será considerada base de cálculo das contribuições o efetivo recebimento de seu faturamento, enquanto na modalidade de regime por competência o momento da tributação será pela própria emissão das notas, independentemente do recebimento ou não (OLIVEIRA, 2016, p. 36).

2.5.1.2 PIS e COFINS não cumulativos

A Emenda Constitucional n. 20/1998, que ampliou a base de cálculo das contribuições com a seguridade social para faturamento ou receita, não teve, no regime não cumulativo, o mesmo alcance demonstrado no regime cumulativo, já que as Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003 não foram atingidas pela modificação que a Lei n. 11.941/2009 promoveu na base de cálculo colocada na Lei n. 9.718/1998.

Assim sendo, Oliveira (2016, p. 52) entende que:

Dessa forma, além das receitas próprias da atividade da pessoa jurídica (“faturamento” em sentido estrito), deverão ainda ser adicionadas à base de

cálculo as demais receitas auferidas, como é o caso das receitas oriundas de aluguel de imóveis pertencentes ao contribuinte ainda que não integrante do objeto social.

Nessa modalidade, as receitas são apuradas pelo regime de competência, independentemente de ter havido o recebimento ou não, já que o regime de caixa é vedado na apuração do lucro real.

A exceção à regra acima e lembrada Oliveira (2016, p. 53) seriam “as receitas de vendas para o Poder Público, as quais podem ser tributadas de acordo com o regime de caixa, ainda que a empresa esteja na não cumulatividade (artigos 8º e 15, IV, da Lei n. 10.833/2003)”.

2.5.1.3 Situações especiais na apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS

Determinadas leis esparsas trazem situações diferenciadas de base de cálculo para a apuração do PIS e da COFINS, a depender da atividade exercida. Algumas dessas atividades diferenciadas podem ser observadas no quadro sintetizado por Oliveira (2016, p. 61), senão vejamos:

Atividade/Receita	Legislação
Agência de publicidade e propaganda	art. 13 da lei 10.925/2014
Back to Back	Solução de Consulta 398/2010 – SRRF/8ª RF
Bonificações	Solução de Consulta 130/2012 – SRRF/8ª RF
Cooperativas	IN SRF 635/2006
Concessionárias ou permissionárias de serviço Público de transporte urbano de passageiros	Art.33 do Decreto 4.524/2002
Empresas transportadoras de Cargas	Art. 2.º da Lei 10.209/2001
Factoring	Art. 10, § 3.º, do Decreto 4.524/2002
Faturamento antecipado e venda para entrega futura	Solução de consulta 8/2009 – SRRF/8ª RF
Importação por conta e ordem de terceiro	IN SRF 225/2002; art. 12 da IN SRF 247/2002; art. 18 da MP 2.158/2001; art. 27 da lei 10.637/2002; art.11 da Lei 10.833/2003; Lei 11.933/2009

Instituições financeiras e outras entidades	IN RFB 1.285/2012
Lojas Francas	Art. 35 do Decreto 4.524/2002
Operadoras de planos de assistência à saúde	Art.3.º, § 9.º, da Lei 9.718/1998
Planos de previdência complementar	Art.5.º da Lei 11.948/2009
Receitas de vendas para o Poder Público e contratos a longo prazo	Art. 7.º da Lei 9.718/1998; arts. 8.º e 15, IV, da lei 10.833/2003
Revenda de imóveis, desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e construções de prédios destinados à venda	IN SRF458/2004
Variações Monetárias e Cambiais	Art. 9.º da Lei 9,718/1998; art. 30 da MP 2.158/2001; art.4.º e 8.º da Lei 9.249/1995
Veículos Usados	Art. 5.º da Lei 9.716/1998

2.5.2 Base de Cálculo do PIS/COFINS Importação

De acordo com o artigo 7º da Lei n. 10.865/2004, a base de cálculo do PIS/COFINS Importação na entrada de bem estrangeiro em território nacional é o valor aduaneiro, já na importação de serviço é o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do Imposto sobre Serviço e do valor das próprias contribuições.

Superada a análise da base de cálculo do PIS e da COFINS, será analisada a alíquota dos referidos tributos.

2.6 ALÍQUOTA

Em regra geral, as alíquotas do PIS e da COFINS no regime cumulativo é 0,65% e 3,00% (artigo 4º, inciso IV da Lei n. 9.718/98), respectivamente, sobre o faturamento, conforme já apontado. Por outro lado, no regime não cumulativo, a alíquota do PIS é 1,65% e da COFINS é 7,60% (artigo 2º das Leis 10.637/02 e

10.833/03 respectivamente) sobre as receitas. Todavia, a legislação traz alíquotas diferenciadas de acordo com a atividade ou produto vendido conforme aponta o Decreto n. 4.524/2002 no Título IV, Capítulo I, seção I e II.

No PIS/COFINS Importação as alíquotas são de 1,65% e 7,60% sobre o serviço estrangeiro de PIS e COFINS respectivamente. A partir da Medida Provisória n. 668/2015 convertida na Lei n. 13.137/2015, houve elevação das alíquotas das duas contribuições na importação de mercadorias das até então aplicáveis alíquotas do PIS de 1,65% e COFINS 7,60% para 2,10% ao PIS e 9,65% à COFINS.

Tanto no PIS e COFINS incidentes sobre as receitas ou faturamento, quanto o PIS e COFINS incidentes na importação de produto e/ou serviço estrangeiro há benefícios fiscais como isenções, bem como também há cálculos diferenciados com alíquota zero, não incidência, suspensão e áreas com tributação privilegiada, que não serão objetos desse estudo.

Superada a delimitação acerca das características gerais do PIS e da COFINS, no próximo capítulo será analisado, brevemente, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS.

3 IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO – ICMS

O ICMS, abreviatura para o chamado Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, trata-se de um imposto de competência tributária estadual e do Distrito Federal, previsto no artigo 155, inciso II, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

O referido imposto foi regulamentado pela Lei Complementar n. 87/96, também conhecida como Lei Kandir, que dispõe, por exemplo, acerca da sua incidência (artigo 2º), bem como estabelece quem seriam os contribuintes do tributo em seu artigo 4º.

No mesmo sentido, a sua não-cumulatividade, além de encontrar-se prevista no parágrafo 2º do artigo 155 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, vem regulamentada pelo artigo 19 da Lei Complementar n. 87/96, característica esta já prevista na Constituição anterior no que se refere ao Imposto sobre as Operações relativas à Circulação de Mercadoria (artigo 24, §5º, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1967).

Apesar da previsão constitucional e da das normas gerais previstas em lei complementar, o ICMS tem dado margem a inúmeras polêmicas na ordem judiciária, dentre elas a possibilidade de criminalização de um sujeito passivo que deixou de recolher o ICMS no prazo legal aos cofres públicos por meio da aplicação do inciso II do artigo 2º da Lei n. 8.137/90, lei esta que define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo. Além disso, a exclusão da base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta e a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS, que será abordado em momento oportuno, também são outros temas que afloram grandes debates no âmbito judicial.

No presente capítulo, inicialmente, será abordada a não cumulatividade como característica intrínseca do ICMS. Posteriormente, passará a se abordar a prisão por apropriação indébita pelo não recolhimento do imposto e, por fim, será tratada a exclusão do ICMS da base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a receita bruta.

3.1 A NÃO-CUMULATIVIDADE COMO CARACTERÍSTICA INTRÍNSECA DO ICMS

Sabe-se que, como já dito anteriormente, a não cumulatividade do ICMS encontra guarida no âmbito constitucional, através do §2º do artigo 155 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988⁵, bem como por meio de Lei Complementar, conforme pode-se observar no artigo 19 da Lei de Kandir⁶.

Da análise de ambos os dispositivos legais, verifica-se que a característica da não-cumulatividade do imposto em comento determina que será compensado em cada operação o ICMS cobrado nas operações anteriores. De acordo com Eduardo Sabbag (2009, p. 950), o princípio da não-cumulatividade pode ser entendido, ainda, como uma norma que disserta que o imposto só deverá incidir sobre o valor acrescentado em cada fase da operação, evitando-se a chamada cobrança do imposto sobre o imposto, também conhecida como sobreposição de incidências.

Segundo Sabbag (2009, pp. 950-951), a legislação brasileira, no que concerne a regulamentação do ICMS, adotou o chamado sistema “*Tax on Tax*”, através do qual ocorre a chamada compensação financeira, ou seja, compensam-se créditos e débitos, fazendo com que haja um abatimento do débito gerado na saída pelo crédito cobrado pelo ICMS na entrada.

Como se pode ver, da leitura §2º do artigo 155 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 e do artigo 19 da Lei de Kandir, verifica-se que o poder legislativo optou por utilizar o termo “cobrado”, ao invés do vocábulo “recolhido” ou “pago”. Dessa forma, pode-se concluir que, em uma operação de crédito, o contribuinte pode fazer o uso do crédito do ICMS ainda que na operação anterior o contribuinte esteja inadimplente com o recolhimento do Imposto.

Isso porque, o termo “cobrado” utilizado pelo legislador brasileiro refere-se ao valor do ICMS destacado em nota fiscal, e não necessariamente recolhido, até por

⁵ O §2º do artigo 155 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 dispõe que: “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [...]”

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

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

⁶ O artigo 19 da Lei Complementar 87/96 dispõe que: “Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.”

que na operação anterior o imposto é também não-cumulativo, portanto, há que se notar que apenas na primeira operação é que, possivelmente, o valor do imposto destacado em nota será efetivamente recolhido ou a recolher aos cofres públicos, pois, provavelmente, inexistirá crédito a ser compensado.

No entanto, nas etapas posteriores, tal fato não mais ocorrerá, cabendo então como crédito a compensar o ICMS destacado nas operações de compra para revenda ou outras compras ou entradas de mercadoria ou serviço que a lei do ICMS de cada estado dará como direito a crédito.

Sobre como se processa a não cumulatividade do ICMS, Kock (2017, pp.317-318) disserta que:

O contribuinte, ao comprar uma mercadoria para o comércio ou para o emprego como matéria-prima na industrialização, aproveita o crédito do imposto destacado na respectiva nota fiscal, representando o valor relativo a incidência nesta operação, que presumidamente será também o valor pago. Quando da venda desta mercadoria ou do produto resultante da industrialização, calculará o imposto mediante a aplicação da alíquota sobre o preço da venda (valor da operação = base de cálculo), que é o imposto debitado. O montante a recolher é a diferença entre o crédito decorrente da compra da mercadoria e o imposto debitado pela sua venda.

Salta aos olhos que não faria sentido se o direito ao crédito fosse limitado ao recolhimento do imposto, uma vez que exigir isso ao contribuinte atual seria o mesmo que penalizá-lo pela inadimplência do contribuinte da operação anterior, que inclusive em momento posterior a apuração do ICMS da etapa atual poderá fazer o pagamento e sair da inadimplência.

Além disso, a vinculação do crédito ao adimplemento do recolhimento do ICMS da operação anterior tornaria o imposto cumulativo por impedimento do uso do crédito, o que, por si só, acarretaria em uma determinação inconstitucional, já que a não-cumulatividade do imposto é definida em matéria constitucional no §2º do artigo 155 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Importante ressaltar que não há vinculação entre a mercadoria comprada com a mercadoria vendida na apuração do imposto e o uso do crédito, ou seja, não é necessário controle físico dos estoques de mercadoria para revenda para usar o crédito, assim sendo, a mercadoria não precisa ser vendida para que na apuração do imposto o crédito pela entrada desta mercadoria se faça devido. Sobre o assunto, Harada (2019, pp.39-40) defende que:

Não há vinculação entre a mercadoria que ingressou no estabelecimento do contribuinte e aquela que saiu do mesmo estabelecimento. A Compensação do imposto ocorre entre o imposto creditado pela entrada de determinada mercadoria e o imposto resultante da saída dela ou de outra mercadoria, ou

da prestação de serviço de comunicação ou de transporte interestadual ou intermunicipal. Logo o crédito do imposto é de natureza financeira e não física.

Nesse sentido, o ICMS que tem apuração mensal, é apurado pela confrontação do total de ICMS apurado nas saídas e diminuído do ICMS apurado nas entradas, podendo inclusive fazer uso de saldo credor que, por vezes, pode acontecer, ao ter crédito de ICMS maior que o débito no período anterior, cabendo o uso desse saldo em meses subsequentes.

3.2 A RESPONSABILIZAÇÃO PENAL DO CONTRIBUINTE POR APROPRIAÇÃO INDÉBITA DO ICMS

Promulgada em 27 de dezembro de 1990, a Lei n. 8.137/90 definiu crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo. Dentre as condutas tipificadas, em seu artigo 2º, inciso II, a Lei n. 8.137/90⁷ define que o não recolhimento, dentro do prazo legal, de um tributo descontado ou cobrado por parte de um sujeito passivo de obrigação, que deveria recolhê-lo aos cofres públicos, constitui crime contra a ordem tributária.

Tal dispositivo legal gerou inúmeras discussões jurídicas, uma vez que possibilitou a criminalização daquele contribuinte que deixou de recolher o ICMS, sendo ele próprio ou por substituição tributária.

Inicialmente, vale ressaltar que a Lei n. 8.137/90 enfrentou diversas críticas acerca da sua constitucionalidade. Isso porque, entendeu-se, de imediato, que a criminalização de determinadas condutas como “crimes contra a ordem tributária” iriam de encontro com o inciso LXVII do artigo 5º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988⁸, que disserta sobre a impossibilidade de prisão civil por dívida.

Somado a isso, no ano de 1992, o Brasil aderiu à Convenção Americana de Direitos Humanos, também denominada Pacto San José da Costa Rica, que, em

⁷ O inciso II do artigo 2º da Lei 8.137/90 dispõe que: “Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: [...] II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos; [...]”

⁸ O inciso LXVII do artigo 5º da Constituição da República Federativa do Brasil dispõe que: “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] LXVII - não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel; [...]”

seu art. 7.7, determina que “ninguém deve ser detido por dívidas”. Este princípio não limita os mandados de autoridade judiciária competente expedidos em virtude de inadimplemento de obrigação alimentar.

Ocorre que, com a Emenda Constitucional n. 45/2004, houve a incorporação do §3º no artigo 5º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988⁹, que buscou a concretização da eficácia universal dos direitos humanos no país (MORAES, 2019, p. 147). O referido dispositivo determinou que os tratados e convenções internacionais que versam sobre os direitos humanos, assim como o Pacto de San José da Costa Rica, poderiam ganhar status constitucional se fossem aprovados em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros.

No caso, como o Brasil aderiu ao referido tratado internacional anteriormente à emenda constitucional supracitada, entendeu-se que, quando não analisado pelo Congresso Nacional, as normas internacionais passariam a obter caráter supralegal, ou seja, estariam abaixo da Constituição Federal e acima das leis ordinárias, fazendo com que essas perdessem a sua eficácia. Dessa forma, considerando que o Pacto de San José da Costa Rica apenas possibilita a prisão civil por dívida alimentícia, apenas essa prisão no âmbito civil estaria vigente no Brasil.

No entanto, apesar da vedação constitucional acerca das prisões por dívida e do Pacto de San José da Costa Rica no qual o Brasil foi signatário, muitos doutrinadores entenderam que a Lei n. 8.137/90 não acarreta na privação da liberdade pela dívida. Ao contrário, a citada Lei buscou punir penalmente àqueles contribuintes que praticam atos que buscam descumprir sua obrigação de recolher o tributo devido por meios fraudulentos e não o mero inadimplemento, e quando tiver como verbo nuclear do crime a locução “deixar de recolher” o que caracteriza ação de inadimplemento este será aplicado mediante o uso de outros verbos auxiliares referente a que tipo de tributo o crime se configura: os tributos descontados ou cobrados do contribuinte, ou seja, o deixar de recolher tributo estará ligado diretamente aos tributos descontados ou cobrados de outrem.

Corroborando com tal entendimento, Luciano Amaro (2017, p. 493) disciplina que:

⁹ O §3º do artigo 5º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 dispõe que: “ § 3º Os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais”.

Assim sendo, os crimes tributários em regra têm sua tônica no ardil ou artifício empregado pelo agente com vistas à obtenção do resultado (que é o não recolhimento do tributo). Documentos falsos, omissão de registros, informações incorretas permeiam tais figuras delituosas.

As figuras penais tributárias geralmente são integradas por uma ação dirigida ao resultado querido de evadir tributo (como se dava na vigência da Lei n. 4.729/64, art. 1º, e consta, hoje, da Lei n. 8.137/90, art. 2º, I), ou são crimes de resultado, quando se pune a evasão do tributo atingida mediante certas condutas (como ocorre nas figuras descritas na Lei n. 8.137/90, art. 1º).

O que não se pode eleger como ilícito criminal é o mero não pagamento de tributo, diante, como se disse, do dispositivo que veda a prisão por dívida.

Tal controvérsia foi levada à debate para o Supremo Tribunal Federal, que decidiu pela constitucionalidade dos crimes previstos na Lei n. 8.137/90, como se pode ver na ementa arrolada a seguir:

PENAL E CONSTITUCIONAL. CRIMES PREVISTOS NA LEI 8.137/1990. PRISÃO CIVIL POR DÍVIDA. OFENSA AO ART. 5º, LXVII, DA CONSTITUIÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. CONFIRMAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO. I - O Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral da matéria debatida nos presentes autos, para reafirmar a jurisprudência desta Corte, no sentido de que a os crimes previstos na Lei 8.137/1990 não violam o disposto no art. 5º, LXVII, da Constituição. II - Julgamento de mérito conforme precedentes. III - Recurso extraordinário desprovido.

(ARE 999425 RG, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, julgado em 02/03/2017, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-050 DIVULG 15-03-2017 PUBLIC 16-03-2017).

Nesse sentido, o Tribunal de Justiça de Santa Catarina, seguindo o entendimento do Supremo Tribunal Federal, vem entendendo pela inexistência de prisão civil em relação aos crimes contra a ordem tributária, conforme pode-se observar do recente julgado destacado a seguir:

APELAÇÃO CRIMINAL. SONEGAÇÃO FISCAL (ART. 2º, II, DA LEI Nº 8.137/90, C/C. ART 71 DO CP). SENTENÇA CONDENATÓRIA. RECURSO DEFENSIVO. ALMEJADA ABSOLVIÇÃO. ALEGADA ATIPICIDADE DA CONDUTA. IMPOSSIBILIDADE. RÉU QUE, NA CONDIÇÃO DE EMPRESÁRIO, DEIXOU DE REPASSAR AO FISCO, DURANTE TRÊS MESES, VALORES RECOLHIDOS A TÍTULO DE IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS). SANÇÕES PREVISTAS NA LEI DE CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA QUE NÃO SE CONFUNDEM COM A PRISÃO CIVIL POR DÍVIDAS VEDADA PELA CONVENÇÃO AMERICANA DE DIREITOS HUMANOS. EMPRESÁRIO QUE FIGURA NO PAPEL DE CONTRIBUINTE DE DIRETO DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E TEM O DEVER DE REPASSAR AOS COFRES PÚBLICOS, NO PRAZO LEGAL, OS VALORES AUFERIDOS A TÍTULO DE ICMS. SONEGAÇÕES FISCAIS DEVIDAMENTE COMPROVADAS. CONDENAÇÃO MANTIDA. POSSIBILIDADE DE EXECUÇÃO DA PENA. REPERCUSSÃO GERAL. SENTENÇA CONDENATÓRIA CONFIRMADA EM SEGUNDA INSTÂNCIA QUE PERMITE O IMEDIATO CUMPRIMENTO DA REPRIMENDA. DETERMINAÇÃO DE OFÍCIO. (TJSC, Apelação Criminal n. 0003059-50.2014.8.24.0005, de Balneário Camboriú, rel. Des. Volnei Celso Tomazini, Segunda Câmara Criminal, j. 02-04-2019).

Assim, não é prisão por não recolher tributos, mas a criminalização por não fazê-lo usando-se de outras ilicitudes como a fraude, por exemplo, ou, mesmo não havendo ilicitude na apuração dos tributos, ou seja, mesmo que a apuração do tributo esteja correta, sem indícios de fraude ou sonegação, o ato criminoso reside no inadimplemento do sujeito passivo obrigado por lei a pagar tributos dos quais incorreu com a obrigação de descontar ou cobrar de outrem.

Sobre essa interpretação de crimes por inadimplência, independentemente de não ter havido uso de métodos fraudulentos na apuração do tributo, mas a criminalização do inadimplemento e sua possível vinculação a prisão por dívida Amaro (2017, p. 496) expõe:

A antiga figura da “apropriação indébita” foi redesenhada por esse diploma legal, tornando-se ainda mais frágil sua sustentação à vista da vedação da prisão por dívida. A definição legal do crime é “deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos” (art. 2º, II).

Superada a questão da constitucionalidade dos crimes ditos contra a ordem tributária, passará a se abordar uma nova controvérsia: a possibilidade de responsabilização penal do contribuinte por apropriação indébita do ICMS.

Na esfera do ICMS e da sua criminalização com base no artigo 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/90, em que o verbo nuclear “deixar de recolher” pode ocorrer no dia a dia de uma empresa, a discussão gira em torno dos verbos ligados ao tipo tributo não recolhido: descontado e cobrado.

É que em recente decisão proferida nos autos do Habeas Corpus n. 399.109/SC, a 3ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, sob relatoria do Ministro Rogério Schietti Cruz, entendeu, por maioria de votos, a caracterização do crime de apropriação indébita aos devedores de ICMS, consistente na omissão de recolhimento de tributo, próprio ou por substituição, descontado ou cobrado pelo sujeito passivo.

Importante destacar que o referido tributo, por possuir natureza não-cumulativa, como visto no tópico anterior, não incide sistematicamente em todas as operações da cadeia, sendo apenas destacado na nota fiscal emitida em cada etapa. Além disso, o destinatário da nota fiscal não seria o contribuinte do ICMS, mas sim o emissor do referido documento.

Por ser um tributo de natureza indireta, o ICMS integra o preço da mercadoria ou do serviço prestado. No entanto, o valor discriminado a título do tributo nas notas

fiscais emitidas pelo contribuinte não correspondem ao valor por ele devido, possuindo efeitos meramente fiscais que garantem o seu caráter não-cumulativo (HARADA, 2017, p. 268).

Diante do sistema de “*Tax on Tax*” adotado pelo Brasil, onde há a chamada compensação financeira, existe um abatimento do débito gerado na saída pelo crédito cobrado pelo ICMS na entrada (SABBAG, 2009, pp. 950-951). Havendo diferença negativa, existirá ICMS a recolher, mas se a diferença for positiva, poderá haver a utilização do crédito no mês subsequente.

Assim, verifica-se que o valor destacado na nota fiscal não corresponde ao valor devido pelo contribuinte, também conhecido como ICMS-Próprio, não sendo ele cobrado ou descontado do adquirente. Por esse motivo, entende-se que o mero não recolhimento do ICMS não caracteriza apropriação indébita, já que não houve desconto ou cobrança, mas sim um mero inadimplemento.

Por outro lado, o mesmo não ocorre quando se trata do ICMS-ST, uma vez que o referido tributo não integra o valor do serviço ou mercadoria objeto da operação tributária. Ao contrário, trata-se de um tributo que se opera usando a margem de valor agregado, ou seja, uma percentagem estipulada pelas Secretarias das Fazendas Estaduais em que majora o valor do produto ou serviço simulando o preço ao final da cadeia dirigida ao consumidor final e apurando ICMS como se fosse a fase final da operação. Tal cálculo é cobrado ao final da nota fiscal emitida pelo vendedor ao comprador somando este cálculo em cadeia no valor final da nota fiscal. Portanto, por não ser um tributo oriundo de um contribuinte propriamente dito e sim, alguém designado pela lei como Responsável Tributário, o inadimplemento neste caso, acertadamente entra no conceito de apropriação indébita do tributo.

Sobre a decisão proferida pela 3ª Seção do Superior Tribunal de Justiça nos autos do Habeas Corpus n. 399.109/SC, torna-se imprescindível uma análise mais detalhada de sua ementa, arrolada a seguir:

HABEAS CORPUS. NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS POR MESES SEGUIDOS. APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA. ABSOLVIÇÃO SUMÁRIA. IMPOSSIBILIDADE. DECLARAÇÃO PELO RÉU DO IMPOSTO DEVIDO EM GUIAS PRÓPRIAS. IRRELEVÂNCIA PARA A CONFIGURAÇÃO DO DELITO. TERMOS "DESCONTADO E COBRADO". ABRANGÊNCIA. TRIBUTOS DIRETOS EM QUE HÁ RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO E TRIBUTOS INDIRETOS. ORDEM DENEGADA.

1. Para a configuração do delito de apropriação indébita tributária - tal qual se dá com a apropriação indébita em geral - o fato de o agente registrar, apurar e declarar em guia própria ou em livros fiscais o imposto devido não tem o condão de elidir ou exercer nenhuma influência na prática do delito, visto que este não pressupõe a clandestinidade.

2. O sujeito ativo do crime de apropriação indébita tributária é aquele que ostenta a qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária, conforme claramente descrito pelo art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, que exige, para sua configuração, seja a conduta dolosa (elemento subjetivo do tipo), consistente na consciência (ainda que potencial) de não recolher o valor do tributo devido. A motivação, no entanto, não possui importância no campo da tipicidade, ou seja, é prescindível a existência de elemento subjetivo especial.

3. A descrição típica do crime de apropriação indébita tributária contém a expressão "descontado ou cobrado", o que, indiscutivelmente, restringe a abrangência do sujeito ativo do delito, porquanto nem todo sujeito passivo de obrigação tributária que deixa de recolher tributo ou contribuição social responde pelo crime do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, mas somente aqueles que "descontam" ou "cobram" o tributo ou contribuição.

4. A interpretação consentânea com a dogmática penal do termo "descontado" é a de que ele se refere aos tributos diretos quando há responsabilidade tributária por substituição, enquanto o termo "cobrado" deve ser compreendido nas relações tributárias havidas com tributos indiretos (incidentes sobre o consumo), de maneira que não possui relevância o fato de o ICMS ser próprio ou por substituição, porquanto, em qualquer hipótese, não haverá ônus financeiro para o contribuinte de direito.

5. É inviável a absolvição sumária pelo crime de apropriação indébita tributária, sob o fundamento de que o não recolhimento do ICMS em operações próprias é atípico, notadamente quando a denúncia descreve fato que contém a necessária adequação típica e não há excludentes de ilicitude, como ocorreu no caso. Eventual dúvida quanto ao dolo de se apropriar há que ser esclarecida com a instrução criminal. 6. Habeas corpus denegado.

Em relação ao ponto 1 da emenda acima juntada, acertadamente, a 3ª Seção do Superior Tribunal de Justiça coloca que a apropriação indébita não é caracterizada pela sonegação de informação ao Fisco relativo a apuração do imposto, pois a sonegação fiscal está prevista no artigo 1º da Lei n. 4.729 de 1.965 ou em outros artigos e incisos da Lei n. 8.137/90, que definiu crimes contra a ordem tributária. Assim, o núcleo do crime de apropriação indébita previsto no artigo 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/90 é o não recolhimento do tributo independentemente de ter havido ou não a falsificação ou omissão de informação ao Fisco.

No ponto 2, definiu-se o sujeito ativo do crime em questão como aquele que tem consciência de que deixou de recolher o valor devido do tributo, ou seja, o sujeito passivo da obrigação tributária de recolher o imposto apurado.

Posteriormente, no ponto 3, a ementa esclarece que nem todos que devem tributos serão imputados no crime de apropriação indébita, mas apenas os que não recolhem os tributos que descontam ou cobram de outrem, pois de fato, não recolher tributos devidamente apurados e declarados não é crime, não é sonegação e tampouco apropriação indébita, já que os dois verbos: cobrar e descontar - têm que estar evidenciado na prática do crime, sob pena de caracterização da prisão por dívida.

No entanto, em relação ao ponto 4 do julgado em questão, há que se discordar, uma vez que definiu erroneamente o verbo cobrar previsto no artigo da lei penal em análise, pois o termo desconto é usado para retirar de um valor bruto o imposto a ser abatido do contribuinte e recolhido pelo Responsável Tributário, pois, a lei assim definiu (aqui estão todos os tributos de retenção na fonte de pessoa física ou jurídica).

Por outro lado, a expressão cobrar diz respeito à condição de substituto tributário em que o contribuinte substituído será cobrado pelo montante total calculado do imposto na fase inicial da comercialização da mercadoria, já que esta condição onera todas as etapas mercantis subsequentes a sua cobrança no qual é somado o imposto calculado por substituição tributária ao total dos produtos ou serviços ao final da nota fiscal. Portanto, o termo usado é cobrado, ficando as operações posteriores desobrigadas de qualquer encargo tributário referente ao tributo previamente calculado.

A definição doutrinária de contribuinte de direito e contribuinte de fato, traz aqui neste acórdão uma máscara de Responsável Tributário ao Contribuinte de Direito. Vale lembrar que em matéria tributária, ao se fazer o planejamento tributário de uma empresa, a formação de preço de venda ou da prestação de serviço, raríssimos são os impostos que na prática não são considerados na formação do preço de venda ou do serviço, mesmo que a lei assim não o defina.

Após a análise da Jurisprudência e dos verbos nucleares da prática do crime de apropriação indébita tributária previsto no artigo 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/90, chega-se a conclusão que o não recolhimento do ICMS-Próprio no prazo legal não caracteriza crime por este não ser um tributo que verse sobre a prática de desconto ou cobrança e, portanto, a prisão dos inadimplentes caracterizaria prática inconstitucional por desrespeitar preceitos lá contidos de vedação à prisão civil por dívidas.

De outro norte, o não recolhimento do ICMS cobrado por substituição tributária, em que a figura do substituto cobra do substituído toda a cadeia do ICMS de forma antecipada e, portanto, se enquadra no conceito legal do crime praticado como apropriação indébita.

Por coerência, a decisão tomada pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do RE n. 574.706/PR acerca da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, claramente influenciou a decisão tomada pela 3ª Seção do Superior

Tribunal de Justiça em criminalizar a inadimplência do ICMS-Próprio, tema que será melhor abordado no capítulo seguinte, pois se o ICMS é excluído da base de cálculo de algum tributo por não ser faturamento e sim tributo cujo o ônus pertence ao consumidor, nada mais lógico que qualificar esse tributo como um tributo cobrado do consumidor final.

3.3 A EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA

No dia dez de abril de 2019, a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, decidiu o julgamento de três Recursos Especiais conjuntamente, quais sejam o REsp. nº 1.638.772/SC, o REsp. nº 1.624.297/RS e o REsp. nº 1.629.001/SC. Todos eles tratam do recurso feito pela Fazenda Nacional acerca de exclusão do ICMS da base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a receita bruta.

Apresentou a defesa da Fazenda Nacional as seguintes justificativas:

- I) consistindo o valor do imposto estadual custo que integra o preço, deve compor a receita bruta, base de cálculo da contribuição;
- II) é irrelevante o fato de o ICMS ser destinado aos cofres públicos estaduais; e
- III) a Lei n. 12.546/11 exclui da base de cálculo o montante do ICMS apenas nas hipóteses nas quais o vendedor dos bens ou o prestador de serviços seja substituto tributário.

A relatora dos citados recursos, que geraram o tema/repetitivo n. 994 do Superior Tribunal de Justiça, Ministra Regina Helena Costa (p. 9 apud ATALIBA, 1978, p. 85), destacou a seguinte citação:

O conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo o dinheiro que ingressa nos cofres de uma entidade. **Nem toda entrada é uma receita.** Receita é a entrada que passa a **pertencer** à entidade. Assim, só se considera o ingresso de dinheiro que venha a **integrar o patrimônio** da entidade que o recebe. As receitas devem ser escrituradas separadamente das meras entradas. É que estas **não pertencem à entidade** que as recebe. **Têm caráter eminentemente transitório. Ingressam a título provisório, para saírem, com destinação certa, em breve lapso tempo.** (Estudos e Pareceres de Direito Tributário. São Paulo: Revistados Tribunais, 1978, vol. 1, p. 85 - destaquei).

A União, ao dispor sobre o tributo na Lei n. 12.546/2011, não conceituou receita bruta para fins de apuração da contribuição previdenciária sobre a receita bruta tal como fez quando instituiu a base de cálculo do PIS e da COFINS na

modalidade não cumulativa, podendo com isso ter interpretação diversa daquela que, possivelmente, tivesse intenção, como justificou no item III de sua defesa acima descrita ou seja, excluindo da base de cálculo o ICMS quando em Substituição Tributária.

Nesse levantamento semântico do termo “receita bruta”, houve clara influência na decisão do Superior Tribunal de Justiça a decisão do Supremo Tribunal Federal acerca do Recurso Extraordinário n. 574.706/PR que versa sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, conforme colocou a Ministra relatora quando da análise do caso:

Cumprе recordar, dada a estreita semelhança axiológica com o presente caso, que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar, em regime de repercussão geral, o **RE n. 574.706/PR**, assentou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS nas bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. Entendeu o Plenário da Corte, por maioria, que o valor de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, constituindo mero ingresso de caixa, cujo destino final são os cofres públicos.

Essa influência não é de toda errada já que possivelmente haverá o mesmo critério de entendimento, pois, como dito pela relatora há uma estreita semelhança axiológica.

Harada (2019, p.264) aponta como responsável por essa problemática da real base de cálculo dos tributos indiretos o cálculo desses tributos usar como critério o regime de tributação por dentro, conforme segue:

Esse regime de tributação por dentro, que torna nebuloso o sistema tributário, não permitindo ao consumidor identificar o valor do tributo, incidente sobre o preço das mercadorias e dos serviços, afronta o princípio da transparência tributária esculpido no §5º do art. 150 da CF. Ele é responsável pelo grande índice de sonegação e impunidade dos maus pagadores de tributos. Nos países onde vigora o regime de tributação por fora, como nos Estados Unidos, Japão e outros países desenvolvidos não há sonegação. No ato de operação de compra e venda separa-se o preço que pertence ao comerciante do imposto que pertence ao fisco, tornando o sistema tributário muito simples e transparente. Nesse regime de tributação por fora, não há esse problema de embutir “n” tributos nos preços de mercadorias e serviços, como acontece no regime de tributação por dentro vigente no Brasil.

Fato lógico que embutir tributo no preço da mercadoria e serviço causaria problemas interpretativos de conceitos de receita ou faturamento e que tais problemas não aconteceriam caso a sistemática contrária fosse adotada.

A classificação e cobrança de tributos indiretos que possuem como característica a inclusão desses tributos na composição do preço da mercadoria ou do serviço, traz confusão terminológica do conceito de faturamento, causando uma falsa percepção de que o contribuinte do imposto, neste caso em específico, se

transformaria em um responsável tributário e o consumidor se converteria ao contribuinte de direito.

Ultrapassada a características e polêmicas principais do ICMS, no capítulo seguinte, abordar-se-á a influência do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS no entendimento recente dos Ministros do Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE n. 574.706/PR.

4 EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS: ANÁLISE DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 574.706/PR E DA SOLUÇÃO DE CONSULTA N. 13

4.1 RE nº 574.706/PR

No dia 08 de setembro de 1999, o Supremo Tribunal Federal julgou o RE n. 240.785, que versava sobre a constitucionalidade da cobrança do PIS e da COFINS sobre o ICMS embutido no faturamento das pessoas jurídicas contribuintes dos três tributos. Com entendimento divergente da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, em 08 de outubro de 2014, o Tribunal Supremo concluiu o julgamento, proclamando em plenário, por maioria de votos, a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Vale destacar que, por ter sido interposto antes da Emenda Constitucional n. 45/2004, o RE n. 240.785 não contava com o pressuposto requisito de admissibilidade da demonstração de repercussão geral, motivo pelo qual a Suprema Corte elegeu o RE n. 574.706/PR para reconhecer a repercussão geral do tema em questão, cuja ementa, de relatoria da Ministra Cármen Lúcia, é a seguinte:

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

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

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

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

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

(RE 574706, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-223 DIVULG 29-09-2017 PUBLIC 02-10-2017).

Votaram favoravelmente ao recurso do contribuinte, ou seja, pela exclusão da ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, os Ministros Cármen Lúcia, Rosa Weber, Luiz Fux, Ricardo Lewandowski, Celso de Mello e Marco Aurélio Mello. Por outro lado, os Ministros Edson Fachin, Roberto Barroso, Gilmar Mendes e Dias Toffoli se manifestaram contrariamente à referida matéria. Assim, diante da votação por maioria, o STF fixou a seguinte tese: O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS.

A seguir, de maneira resumida e por meio da análise do inteiro teor do julgado, serão apresentadas as principais justificativas trazidas pelos Ministros do Supremo Tribunal Federal quando da análise do RE n. 574.706/PR.

4.1.1 O voto dos ministros do STF

Inicialmente, insta destacar o voto da Ministra relatora Cármen Lúcia. De acordo com o seu entendimento, a Lei n. 6.404/76, também chamada de Lei das Sociedades por Ações, em seu artigo 187, apresenta a estrutura da Demonstração do Resultado do Exercício¹⁰, em que, obrigatoriamente, tem que apresentar a receita bruta de vendas e serviços e trazer também, de maneira discriminada, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos incidentes sobre a venda e serviço (inciso I), além de outras receitas e despesas gerais e administrativas que terão que aparecer na estrutura desse demonstrativo contábil (demais incisos).

Em seu voto, a referida Ministra citou argumentos favoráveis ao contribuinte ao afirmar que o ICMS não compõe o faturamento, pois as empresas não faturam

¹⁰ O artigo 187 da Lei n. 6.404/76 dispõe que: “Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

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

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

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

IV - o lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas;

V - o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;

VI - as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa;

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

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

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

b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos”.

ICMS e este imposto apenas representa ingresso de caixa. Para ela, o ICMS não incorpora ao patrimônio da empresa, de modo que este ingresso se destinará aos cofres públicos estaduais e do Distrito Federal, e, assim, o ICMS pago não tem natureza de faturamento, mas simples ingresso de caixa, por isso não pode ser base de cálculo do PIS e da COFINS.

A Ministra entendeu que o ICMS a ser considerado seria aquele destacado na nota de venda de mercadoria ou serviço. Para tanto, rememora que o pagamento do ICMS é feito de duas maneiras: uma parte em crédito, pelas entradas de mercadoria na operação anterior, conforme prescreve o regime não cumulativo, e a outra parte em moeda.

A relatora apresentou no item 7 do relatório do Recurso Extraordinário em questão, quadro exemplificativo da circulação da mercadoria e a incidência do ICMS em várias operações até chegar ao consumidor, quadro este que será novamente utilizado neste trabalho em momento oportuno.

	Indústria	Distribuidora	Comerciante	Consumidor
Valor de Saída	100,00	150,00	200,00	-
Alíquota	10%	10%	10%	-
Destacado	10,00	15,00	20,00	-
A compensar	0,00	10,00	15,00	-
A recolher	10,00	5,00	5,00	-

O recurso visual usado pela Ministra Cármen Lúcia buscou afirmar que, mesmo que não seja pago o ICMS numa mesma operação, a linha do ICMS a compensar também constitui forma de pagamento. Assim, aparecem as duas formas de pagamento, a linha do ICMS a compensar e a linha do ICMS a recolher. No fim, seria o mesmo que afirmar que o valor efetivamente pago é o ICMS destacado na nota, ou seja, o valor apresentado na quarta linha do quadro exemplificativo.

A relatora também apontou inviabilidade de se fazer a apuração levando em conta cada mercadoria ou serviço de forma isolada, e que a apuração adotada seria a contábil, em que o montante do ICMS a recolher apurado no mês seria o total dos créditos pelas aquisições e o total dos débitos pelas saídas de

mercadorias ou serviços.

Em seu voto, a Ministra Rosa Weber pontuou que o conceito de receita tributária não traz equivalência com o conceito contábil, e sinalizou trechos das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833./2003 que explicitam a incidência da contribuição ao PIS/Pasep e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas “independente de sua denominação ou classificação contábil”. Ainda, acrescentou a seguinte passagem de Aliomar Baleeiro (2003, p. 126) sobre o conceito de receita pública para balizar o conceito constitucional de receita: “a receita bruta pode ser definida como ingresso financeiro que integra o patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições”.

Quanto ao voto proferido pelo Ministro Luiz Fux, o mesmo afirmou que o ICMS, quando em Substituição Tributária, não é base de cálculo para as contribuições sociais, situação em que o ICMS seria transferido integralmente para os Estados. Portanto, não haveria diferença quando uma transferência fosse feita de forma parcial na modalidade do regime não cumulativo.

Já o Ministro Ricardo Lewandowski citou o argumento do Ministro Marco Aurélio de Mello quando do julgamento do RE n. 240.785:

O conceito de faturamento diz com riqueza própria, quantia que tem ingresso nos cofres de quem procede à venda de mercadorias ou à prestação dos serviços, implicando, por isso mesmo, o envolvimento de noções próprias ao que se entende como receita bruta.

Ainda, o Ministro Marco Aurélio de Mello afirmou que o ICMS não é faturamento da empresa por ser devido ao Estado e que transferir ao contribuinte o que decorre do ICMS poderia acarretar na oneração deste.

Por fim, no último voto favorável ao contribuinte, o Ministro Celso de Mello apresentou o mesmo entendimento dos demais, no qual apontou que o ICMS não é receita da empresa do contribuinte, pois pertence ao Estado membro ou ao Distrito Federal, e que o ingresso do valor do ICMS nos cofres do contribuinte não o torna titular desse valor ingressado. Além disso, conceituou receita com base em duas características intrínsecas: que o ingresso do valor nos cofres da empresa representa acréscimo patrimonial e que este acréscimo seja definitivo.

Inaugurando os votos contrários, o Ministro Luís Roberto Barroso, em seu voto, delineou a evolução das nomenclaturas usadas na Constituição, na legislação infraconstitucional e na Emenda Constitucional n. 20/98. Para o Ministro, primeiramente, faturamento e receita bruta eram sinônimos na Lei Complementar n.

70/1991, sendo que, posteriormente, a Lei n. 9.718/98 ampliou o conceito de receita bruta, divergindo do entendimento até então defendido pela ordem jurisprudencial do Supremo. Foi apenas com a Emenda Constitucional n. 20/98 que as receitas inicialmente propostas na Lei n. 9.718/98 foram chanceladas. Todavia, o Ministro Barroso afirmou que isso não ajuda no entendimento, já que a referida emenda constitucional trouxe a palavra receita para ser colocada ao lado de faturamento no artigo 195 da Constituição Federal de 1988, mas a legislação infraconstitucional traz a palavra receita bruta.

Afirmou, ainda, em seu voto, que tanto o STF quanto o STJ possuem inúmeros precedentes que admitem que um tributo possa ser base de cálculo para outro tributo, bem como base de cálculo para si próprio. Justificou seu entendimento afirmando que o contribuinte do ICMS não é arrecadador e repassador do tributo ao Estado, pois o ICMS não é retido na fonte, e que o valor pago pelo consumidor ao comerciante não é carimbado com o nome de ICMS. Dessa forma, o comerciante poderia fazer o que quiser com o valor, inclusive investir no mercado financeiro até a data do efetivo recolhimento do imposto, ou mesmo descumprir a obrigação tributária principal.

Alegou que, quando um tributo não deve ser incluído na base de cálculo do outro, o legislador deixou claro, e exemplificou tal afirmação no artigo 155 da Constituição Federal de 1988 em que o IPI, quando realizado entre contribuintes e nas vendas destinadas para industrialização ou comercialização, não será base de cálculo do ICMS.

Na mesma linha, o Ministro Edson Fachin apontou julgados do STJ e do STF em que ficou definido que o ICMS compõe o conceito de faturamento e que, portanto, seria base de cálculo para as duas contribuições. Extrai-se do voto proferido que a Emenda Constitucional n. 20/98 alargou o conceito de receita, mas não retirou ou substituiu qualquer conteúdo anteriormente considerado. Para corroborar com tal entendimento, trouxe um excerto do voto-vista do Ministro Gilmar proferido no RE n. 240.785 (pp. 36 e 37):

Assim, nos julgamentos concluídos em 9.11.2005, o Plenário confirmou o entendimento de que faturamento e receita bruta são sinônimos e que, até a edição da Emenda Constitucional 20/1998, limitavam-se ao produto da venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços.

(...)

Nesse contexto, é importante reiterar que, consoante a jurisprudência desta Corte, a hipótese de incidência e a base de cálculo da COFINS circunscrevem realidade econômica bruta, qual seja: o faturamento,

entendido como receita bruta do contribuinte, isto é, o 'produto da venda de mercadorias e da prestação de serviços' (RE 150.755/PE, Red. p/ o acórdão Min. Sepúlveda Pertence, DJ 20.8.1993 e n. 1/DF, Rel. Min. Moreira Alves, DJ 16.6.1995).

Ressalte-se que a EC 20/1998 não alterou esta orientação, uma vez que apenas incluiu, ao lado das receitas de venda de mercadorias e prestação de serviços, outras formas de receitas (v.g. aluguéis, prêmios de seguros etc.). Isto é, a referida emenda constitucional apenas alargou a base de cálculo da COFINS, sem retirar ou substituir qualquer conteúdo preexistente.

Já no voto do Ministro Dias Toffoli, este colocou que, assim como o ICMS é uma despesa que compõe o faturamento da empresa, outros ônus decorrentes da atividade podem ser repassados ao consumidor. Destacou, ainda, o voto proferido por Eros Grau no RE n. 240.785/MG:

Não tenho dúvida em afirmar que o montante do ICMS integra a base de cálculo da COFINS. Está incluído no faturamento, pois o ICMS é imposto indireto que se agrega ao preço da mercadoria. Seria porventura admissível a suposição de que o faturamento corresponde à percepção de somente uma parcela ou porção do preço da mercadoria? Como se pudéssemos sectionar e dizer que o faturamento é o total de uma parcela do preço auferido pelo agente econômico no exercício de sua atividade.

(...) O fato é que o valor do ICMS, embutido no preço, é transferido ao adquirente da mercadoria. Aí não há, na verdade, - com a vênia do meu caríssimo Professor Ricardo Lewandowski - tributação em cascata. Foi exatamente para se impedir a tributação em cascata que se desenvolveu a técnica fiscal da tributação sobre os valores agregados. Ou seja, o que há é a intrusão - digamos assim - não do ICMS, mas do valor do ICMS no preço da mercadoria. O valor do ICMS, embutido no preço, é transferido ao adquirente (...).

O Ministro Dias Toffoli também apontou julgado (em que foi relator) no qual foi decidido que valores faturados a prazo e que efetivamente não entraram no caixa da empresa por inadimplência dos compradores comporiam a receita bruta para fins de PIS e COFINS, e que argumentos de que o valor de não ingresso definitivo no patrimônio do contribuinte também foram levantados no julgado, porém, naquela ocasião, o entendimento do que seria receita bruta foi outro.

E, por último, encerrando os votos contrários ao contribuinte, o Ministro Gilmar Mendes apresentou, em sua justificativa, que o destaque do ICMS em nota possui efeitos meramente fiscais, possuindo eficácia para controle e aplicação do princípio da não-cumulatividade e, nem por isso, o referido tributo deixaria de compor o preço da mercadoria/operação. Afirmou, também, que o ICMS não figura como imposto retido e que não é a totalidade do ICMS recebido que será repassado ao Fisco estadual, já que poderiam existir créditos de operações anteriores a serem considerados.

4.1.2 Os Embargos de Declaração Opostos no RE n. 574.706/PR

Contra a decisão do Supremo Tribunal Federal que entendeu pela exclusão da ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, a União opôs embargos de declaração, sustentando a existência de contradição, obscuridade, erro material e omissão no julgado.

Apontou erro material, pois entende que o artigo 187-I da Lei n. 6.404/76 não traz o conceito de receita bruta, mas apenas a mera descrição que a receita bruta de vendas e serviços tem que se apresentar evidenciada na Demonstração do Resultado do Exercício, assim como suas deduções, abatimentos e impostos.

Quanto à omissão, de acordo com o parecer emitido pela Procuradoria-Geral da República (p. 03), a União sustentou a existência de semelhança entre a questão tratada no RE embargado e nos Recursos Extraordinários n. 212209 e n. 582461, “argumentando ser necessária a apresentação de fundamento que demonstre o *distinguishing* entre as hipóteses para que se determine a extensão e o alcance do acórdão”.

A União, ainda, aponta contradição do julgado quanto ao conceito de receita, inclusive nas lições doutrinárias invocadas pelos Ministros em seus votos, afirmando que a decisão tomada pelo STF possui efeitos de grande relevância no sistema tributário brasileiro e que seria necessária uma individualização do fundamento utilizado com o fim de garantir a consagração da segurança jurídica e a uniformização dos julgados.

Invocou a existência de obscuridade e contradição acerca de qual seria o valor de fato a ser considerado na exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS fixado na tese, se o ICMS integral incidente nas operações do contribuinte ou se a parcela do ICMS a ser recolhido em cada etapa da cadeia de circulação.

Por fim, pediu a modulação dos efeitos da decisão para que somente se produza efeitos gerais após a análise dos presentes embargos.

Por outro lado, a parte embargada, ou seja, a Imcopa Importação, Exportação e Indústria de Óleos Ltda, defendeu a inexistência de vícios no julgado e sustentou que a oposição dos embargos declaratórios apenas serviram para a rediscussão da matéria.

Aberta vistas à Procuradoria-Geral da República, a mesma, representada pela Procuradora Raquel Elias Ferreira Dodge, no dia 04 de junho de 2019, emitiu

parecer opinando pela modulação dos efeitos do acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal, de modo que o “decidido no recurso paradigmático tenha eficácia pro futuro, a partir do julgamento destes declaratórios” (PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA, 2019, p. 10), diante das possíveis consequências prejudiciais que acarretariam ao Poder Público se a decisão fosse aplicada retroativamente, gerando obrigação de pagamento de restituição que acarretariam em vultuoso dispêndio ao Estado.

Insta destacar que, após a apresentação do parecer pela Procuradoria-Geral da República, os autos foram encaminhados conclusos à relatora, ou seja, para a Ministra Cármen Lúcia, de modo que ainda pende de análise.

4.2 O PRONUNCIAMENTO DA RECEITA FEDERAL ACERCA DO TEMA NA SOLUÇÃO DE CONSULTA INTERNA – COSIT – N. 13

Em 18 de outubro de 2018, a Receita Federal publicou a Solução de Consulta Interna (COSIT) nº 13, com as seguintes orientações:

- 1 – O ICMS a ser considerado na redução da base de cálculo do PIS e da COFINS será o ICMS a recolher; e
- 2 – A Apuração do PIS e da COFINS e do ICMS a recolher usado na redução da base de cálculo terá que ser feita de forma segregada levando em conta o Código de Situação Tributária (CST). Para isso terá que ser feito mensalmente a relação percentual do quanto cada CST tem em relação à receita bruta total e o ICMS segregado para fins de exclusão em cada base de cálculo levará em conta esse percentual.

Tais orientações foram dadas de acordo com a consulta feita em que a consulente apresentou os seguintes questionamentos, cujos questionamentos foram assim publicados (p. 4):

- I. O montante a ser excluído da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é o valor a recolher, o valor efetivamente pago pelo sujeito passivo ou o total de ICMS destacado em notas fiscais de venda de bens e serviços?
- II. Caso o valor de exclusão seja o do ICMS a recolher ou o do ICMS pago pelo sujeito passivo, deve este ser segregado conforme o tratamento tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins? Se sim, qual deve ser o critério de segregação?
- III – Como proceder ao levantamento dos valores do ICMS a serem objeto de exclusão da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins?

Da análise da obrigatoriedade de segregação por CST, há uma lógica bastante acentuada nessa sistemática, pois em situação de vendas e serviços com CST especificado, como tributado integralmente em alíquota básica, não apresenta

dificuldades interpretativas: o ICMS a recolher será 100% abatido da base de cálculo do PIS e da COFINS. O problema se verifica nas situações apontadas como alíquota zero das duas contribuições ou a suspensão delas.

Com base nisso, a Receita Federal destacou na Solução de Consulta, item 49:

Para tanto, caso a pessoa jurídica tenha auferido receitas sujeitas ao ICMS que, de acordo com a legislação das referidas contribuições, se submetam a tratamentos tributários distintos, deve ser efetuada a necessária decomposição do valor único de ICMS a recolher, para fins de apropriar a parcela deste correspondente a cada base de cálculo das contribuições, ser efetuada com base na relação percentual existente entre a receita bruta sujeita ao ICMS, submetida a cada um dos tratamentos tributários (CST) de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins e a receita bruta total sujeita ao ICMS, auferidas em cada mês.

Do valor consolidado mensal do ICMS a Recolher, segregado em função da receita bruta mensal e atribuído a cada CST da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, tem-se o correspondente valor do ICMS a excluir de cada base de cálculo mensal das referidas contribuições.

A título exemplificativo, a referida solução de consulta apresenta 5 situações distintas de cálculo da contribuição na apuração do valor do ICMS a ser considerado para cada CST, que apresenta no item 50 da resposta da consulta formulada:

Situação 1: A empresa auferiu no período receita bruta mensal de R\$ 100.000,00, sendo 100% correspondente a vendas submetidas a alíquota básica da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (CST 01). Considerando que o valor do ICMS a Recolher corresponda a R\$ 10.000,00. Tem-se então:

- Valor do ICMS a Recolher apurado no período: R\$ 10.000,00
- Valor do ICMS a excluir na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins correspondente ao CST 01: R\$ 10.000,00

Situação 2: A empresa auferiu no período receita bruta mensal de R\$ 100.000,00, sendo 60% correspondente a vendas submetidas a alíquota básica da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (CST 01) e 40% correspondente a vendas submetidas a alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (CST 06).

Considerando que o valor do ICMS a Recolher corresponda a R\$ 10.000,00. Tem-se então:

- Valor do ICMS a Recolher apurado no período: R\$ 10.000,00
- Valor do ICMS a excluir na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins correspondente ao CST 01: R\$ 6.000,00 (base de cálculo tributável de PIS/Pasep e Cofins)
- Valor do ICMS a excluir na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins correspondente ao CST 06: R\$ 4.000,00 (base de cálculo não tributável de PIS/Pasep e Cofins)

Situação 3: A empresa auferiu no período receita bruta mensal de R\$ 100.000,00, sendo 50% correspondente a vendas submetidas a alíquota básica da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins (CST 01), 30% correspondente a vendas submetidas a alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (CST 06), e 20% correspondente a vendas com suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (CST 09).

Considerando que o valor do ICMS a Recolher corresponda a R\$ 10.000,00. Tem-se então:

- Valor do ICMS a Recolher apurado no período: R\$ 10.000,00

- Valor do ICMS a excluir na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins correspondente ao CST 01: R\$ 5.000,00 (base de cálculo tributável de PIS/Pasep e Cofins)
- Valor do ICMS a excluir na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins correspondente ao CST 06: R\$ 3.000,00 (base de cálculo não tributável de PIS/Pasep e Cofins)
- Valor do ICMS a excluir na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins correspondente ao CST 09: R\$ 2.000,00 (base de cálculo não tributável de PIS/Pasep e Cofins)

Situação 4: A empresa auferiu no período receita bruta mensal de R\$ 100.000,00, sendo 100% correspondente a vendas submetidas a alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (CST 06).

Considerando que o valor do ICMS a Recolher corresponda a R\$ 10.000,00. Tem-se então:

- Valor do ICMS a Recolher apurado no período: R\$ 10.000,00
- Valor do ICMS a excluir na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins correspondente ao CST 06: R\$ 10.000,00 (base de cálculo não tributável de PIS/Pasep e Cofins)

Situação 5: A empresa auferiu no período receita bruta mensal de R\$ 100.000,00, sendo 100% correspondente a vendas submetidas a alíquota básica da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins (CST 01).

Considerando que a empresa não apurou ICMS a Recolher no período, mas sim, apurou saldo credor de ICMS de R\$ 3.000,00.

Tem-se então:

- Valor do ICMS a Recolher apurado no período: R\$ 0,00
- Valor de Saldo Credor de ICMS no período seguinte: R\$ 3.000,00
- Valor do ICMS a excluir na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins correspondente ao CST 01: R\$ 0,00

Tal ação por parte da Receita Federal de exemplificar o modo como será feito a apropriação da redução da base de cálculo é justificada no próprio item 50 da solução de consulta. Essa medida se faz necessária para a observância da objetividade e clareza e caso a decisão, quando transitada em julgado, não traga de forma expressa o critério de exclusão do ICMS.

Essa falta de clareza na informação foi um dos apontamentos levantados pela Procuradoria Geral da República em seu embargo de declaração quando afirma que houve contradição e obscuridade no valor que deve ser considerado para fins de adoção da tese.

No item 28 da Solução de Consulta afirma o entendimento de que dos votos vencedores pode-se extrair que o ICMS a ser considerado na dedução da base de cálculo é o ICMS a recolher:

Fundamentado em vasta doutrina e referenciando julgamentos do próprio Tribunal, todos os votos vencedores contemplam o indicativo, a definição, de que o ICMS pago, o ICMS a recolher, e o que não deve compor a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, por não ter a natureza de receita, de faturamento.

Como os efeitos da decisão da Suprema Corte ainda não estão definidos, a Receita Federal expõe as razões pelas quais não editou parecer normativo

instruindo os contribuintes do modo como serão operacionalizados os cálculos baseados na tese formulada. Abaixo, itens 16 e 17 da Solução de Consulta, há a justificativa da omissão normativa por parte da Fazenda Nacional e a necessidade de previamente disciplinar a aplicação de decisões transitada em julgado:

16. Em paralelo, deve ser consignado que nas matérias decididas de modo desfavorável a Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral reconhecida, como e o caso tratado na presente consulta interna, a Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002, em seu art. 19, estabelece todo um rito próprio a ser observado, para fins de vinculação da Secretaria da Receita Federal do Brasil a decisão desfavorável. Conforme estatuído na referida lei, a vinculação automática da Secretaria da Receita Federal do Brasil ao entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, no tocante a constituição de crédito tributário e as decisões administrativas sobre a matéria julgada pelo Supremo Tribunal Federal, só se formaliza após a manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Razão de que, até o presente momento, a Secretaria da Receita Federal do Brasil não editou parecer normativo delimitando a extensão e o alcance do julgado em referência pelo Supremo Tribunal Federal, o qual definiu nova tese de ajuste na base de cálculo das referidas contribuições sociais.

17. Todavia, em face da profusão de decisões judiciais transitadas em julgado, na esteira do precedente do Supremo Tribunal Federal e com fundamento na tese nele firmada de que trata a presente consulta, urge disciplinar a aplicação, a operacionalidade, o alcance e efeitos da decisão dessa Corte, no sentido não só de nortear os sujeitos ativo (Secretaria da Receita Federal do Brasil) e passivo (Contribuinte) da relação jurídico-tributária das referidas contribuições sociais, como também de fornecer toda uma fundamentação estruturada e normativa para fins de subsidiar os cálculos relativos a matéria em lide, no plano do contencioso judicial e administrativo.

Após os esclarecimentos, por parte da Receita Federal, ao contribuinte que formulou os questionamentos acerca dos procedimentos a serem adotados diante da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, o CARF divulgou decisão instruindo os demais contribuintes sobre o tema, que será abordado a seguir.

4.3 O PRONUNCIAMENTO DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS - CARF

Em sessão no dia 26 de fevereiro de 2019 a Terceira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais se pronunciou sobre a decisão do RE 574.706/PR pelo Supremo Tribunal Federal, apontando o Regimento Interno do CARF como fonte da decisão tomada em sessão no processo administrativo nº 10980.940183/201126 que figura como recorrente a empresa Balaroti – Comércio de Materiais de Construção S.A., assim como segue:

O RICARF prevê o requisito da decisão definitiva para a obrigatoriedade da aplicação do precedente, no caso em análise, o REsp 1.144.469/P transitou

em julgado em 10.03.2017 e o RE 574.706RG/PR ainda espera a modulação de seus efeitos, não havendo, portanto, trânsito em julgado. Logo, deve se observar a decisão, já transitada em julgado, do Superior Tribunal de Justiça.

O Regime Interno do CARF em seu artigo 62 prescreve: “Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade”. E o parágrafo 2º complementa:

As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

O julgamento citado no pronunciamento do CARF REsp 1.144.469/PR traz como tese:

O valor do ICMS, destacado na nota, devido e recolhido pela empresa compõe seu faturamento, submetendo-se à tributação pelas contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, sendo integrante também do conceito maior de receita bruta, base de cálculo das referidas exações.

Nesse sentido, enquanto não transitar em julgado o RE 574.706/PR, a posição do CARF é de que fica valendo a decisão tomada no Supremo Tribunal de Justiça em que o ICMS compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS, já que assim orienta o parágrafo 2º do artigo 62 do Regimento Interno.

Após a exposição das razões da decisão do STF, da Receita Federal e do CARF, far-se-á a análise conjunta de tais entendimentos com a finalidade de responder o problema que norteou o presente trabalho, qual seja, diante das particularidades da base de cálculo do PIS e da COFINS e da decisão tomada pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do RE n. 574.706/PR, qual seria a base de cálculo dessas contribuições sociais diante da cobrança do ICMS na nota fiscal?

4.4 EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS

Após a leitura da polêmica decisão do Supremo Tribunal Federal, a justificativa de seus membros tanto nos votos favoráveis ao contribuinte quanto nos votos contrários, bem como a leitura da Solução de Consulta nº 13 proferida pela Receita Federal, apresenta-se aqui a conclusão desse apanhado de informações.

Primeiramente no voto da Ministra Cármen Lúcia, esta apresentou o artigo 187 da Lei 6.404/76, que abaixo se transcreve:

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

- I – a receita bruta de vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;
 - II – a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;
 - III – as despesas com vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;
 - IV – o lucro ou prejuízo operacional, as receitas e despesas não operacionais;
 - V – o resultado do exercício antes do Imposto de Renda e a provisão para o imposto;
 - VI – as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, e as contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados;
 - VII – o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.
- § 1º. Na determinação do resultado do exercício serão computados:
- a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda;'

Tal artigo foi usado para designar o conceito de receita bruta, todavia, a explanação acerca do dispositivo pela Ministra pareceu confusa. Esse artigo da Lei das Sociedades anônimas define a estrutura formal que deve apresentar o demonstrativo contábil denominado Demonstração do Resultado do Exercício, não trazendo em sua redação a definição de receita bruta.

Maiores apontamentos a respeito desse artigo estão amparados no Decreto-Lei 1.598/77, artigo 12, tal decreto regulamenta o imposto de renda às recentes modificações promovidas pela Lei das Sociedades Anônimas:

- 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:
- I - devoluções e vendas canceladas;
 - II - descontos concedidos incondicionalmente;
 - III - tributos sobre ela incidentes;
 - IV - valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações vinculadas à receita bruta.

A Ministra incluiu em sua justificativa na decisão o artigo acima, e este sim traz a definição de receita bruta, e claramente neste conceito os tributos indiretos estão contidos em sua definição, vê-se isso ao afirmar no parágrafo 1º que receita líquida seria o resultado aritmético da diferença entre receita bruta e seus abatimentos, entre eles os tributos indiretos.

Há uma contradição em definir o conceito legal de receita bruta como sendo livre de tributos cobrados do consumidor, e apresentar um dispositivo legal na fundamentação que explicita exatamente o contrário.

Outro ponto destacado pela Ministra acerca da cobrança do PIS e da COFINS sobre o ICMS constante na nota de venda ou serviço está na doutrina por ela usada, nesse tocante Carrazza (2012, pp.666-667), em que este afirma:

...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.

(...)

A parcela correspondente ao ICMS pago não tem, pois, natureza de faturamento (e nem mesmo de receita), mas de simples ingresso de caixa (na acepção supra), não podendo, em razão disso, compor a base de cálculo quer do PIS, quer da COFINS.

E mais adiante a Ministra cita novamente Carrazza (2009, pp.364-367) quando este afirma que o pagamento do ICMS se dá de duas formas:

Registramos que o pagamento do ICMS é habitualmente feito parte em créditos (quando estes equivalem ou excedem os débitos nascidos no mesmo período de apuração) ou só em moeda (quando não há créditos de ICMS provenientes de operações ou prestações anteriores)

Como assevera Carrazza, nas suas palavras há a informação que o ICMS pago não deve compor a base de cálculo do PIS e da COFINS, e que o ICMS pago é operado de duas formas: pela entrada da mercadoria para a revenda na forma de crédito de ICMS bem como pelo efetivo pagamento do imposto a recolher ou a promessa de pagamento deste. Desse modo, entende o autor que a empresa não fatura ICMS.

Uma das consequências interpretativas das palavras de Roque Antônio Carrazza seria a afirmação de que tanto o ICMS pago efetivamente, quanto o ICMS em créditos usados na entrada da mercadoria pela não cumulatividade, comporia a redução da base de cálculo, pois ambos, nas palavras dele, preenchem o conceito de pagamento de ICMS.

O faturamento de uma empresa leva em conta diversos custos, inclusive o custo de aquisição da mercadoria vendida. Nesse tocante, pode-se constatar o valor pago ao fornecedor da mercadoria (isso inclui o ICMS de entrada) é considerado na composição do preço de venda. Baseado nisso, pode-se constatar que o ICMS nas notas de faturamento de uma empresa consta a inclusão do ICMS da operação anterior, exatamente por isso que a não cumulatividade retira das saídas o ICMS destacado na entrada.

Pelo exposto acima, aponta-se no ponto de vista de Roque Antônio Carrazza uma contradição, quando este diz que o ICMS não pode ser considerado faturamento da empresa porque esta não fatura ICMS.

Veja, o autor considera que o crédito de ICMS pelas compras é uma forma de pagamento do imposto. Não me parece lógico alguém afirmar que, quando da venda da mercadoria o ICMS não é faturamento, mas quando da compra dessa mesma mercadoria o ICMS de entrada é considerado aquisição financeira a este comprador. Ora, se a empresa não vende ICMS, ela também não compra. Usar de um artifício de considerar nas saídas de mercadoria um critério e, em seguida, aplicar outro na entrada é um ponto de vista contraditório, e como já dito, o ICMS de entrada faz parte do valor do ICMS na saída. Considerá-lo redutor do faturamento, mas apropriar-se dele na entrada seria usar duas vezes o mesmo valor.

A Ministra Cármen Lúcia apresentou uma tabela de operações de compra e venda desde a indústria até o consumidor final, já apresentado em outro momento neste trabalho, mas que será aproveitado novamente aqui para ilustrar as afirmações acima.

	Indústria	Distribuidora	Comerciante	Consumidor
Valor de Saída	100,00	150,00	200,00	-
Alíquota	10%	10%	10%	-
Destacado	10,00	15,00	20,00	-
A compensar	0,00	10,00	15,00	-
A recolher	10,00	5,00	5,00	-

Esta tabela ilustrou o ponto de vista da Ministra, corroborando com Roque Antônio Carrazza ao afirmar que o ICMS destacado na nota de saída não deve compor a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Entretanto, ao analisarmos individualmente cada uma dessas etapas, vê-se que a indústria tem como ICMS a pagar o mesmo valor em destaque da nota de saída, portanto seria esse o valor da redução da base de cálculo do PIS e da COFINS, sem erro de interpretação nesse caso, o valor efetivamente pago de ICMS é o destacado em nota.

Assim, a indústria se beneficiaria com a redução de 10,00 na base de cálculo. Avaliando a distribuidora, sobre o ponto de vista defendido por Carrazza, conforme

colocado acima, na última citação, far-se-á uso da redução da base de cálculo tanto o valor a recolher quanto pelo crédito da entrada, ou seja, o valor colocado como 15,00. Nesse caso, defende ideia do uso do crédito em cascata, os mesmos 10,00 usados como crédito na indústria será novamente usado como crédito pela distribuidora. E finalmente o comerciante, este usaria como redutor da base de cálculo, os seus 5,00 efetivamente recolhido, e os créditos já usados pela indústria e pelo distribuidor. Se o ICMS de 20,00 é ônus do contribuinte de fato, a lógica é que ao longo da cadeia, o total de redução da base de cálculo seria os mesmos 20,00, mas não foi isso que aconteceu, já que as três etapas anteriores ao consumidor final, usaram o total de 45,00.

Vários foram os Ministros que usaram da mesma justificativa de que não se tributa o PIS e a COFINS sobre a incidência do ICMS, que tal não comporta o conceito de faturamento. Mas o Supremo Tribunal Federal considerou como válida a tributação do Imposto de Renda na apuração do Lucro Real incidente sobre a Contribuição Social, ou seja, para o Supremo Tribunal Federal o ICMS não é faturamento, mas a despesa com Contribuição Social é considerado renda, já que a citada contribuição não é dedutível para fins de apuração do Imposto sobre a renda.

Sobre o ponto de vista acima no julgado RE n. 582.525 do STF, Harada (pp. 264-265, 2019) explana:

[...] a tese da exclusão da base de cálculo do IPJ não vingou, porque aduzida e analisada nos limites da lide, ou seja, sob o enfoque de despesa operacional, que, por óbvio, jamais poderia ser, por que ela não configura um insumo necessário à produção da renda, mas exatamente o resultado da atividade produtora desenvolvida pela empresa, como sustentou com toda razão o ínclito Ministro Relator Joaquim Barbosa, que proferiu o voto condutor da decisão majoritária (RE nº. 582.525/RG-SP, DJ 2-7-2014). Mas este fato não passou despercebido aos olhos do Ministro Marco Aurélio, prolator do voto minoritário, para quem a CSLL não pode ser uma despesa para a empresa que a recolhe, e ao mesmo tempo uma receita a ser adicionada na base de cálculo do IRPJ, como prescreve a legislação aplicável.

Ora, se o ICMS não deve integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS porque não é mercadoria passível de faturamento, que é o fato gerador dessas contribuições sociais, segue-se que a CSLL, que é uma despesa obrigatória a cargo da empresa, não deve integrar a base de cálculo de um imposto que tem como fato gerador um acréscimo patrimonial. Dizer que a CSLL representa uma parcela do lucro auferido pela empresa nada altera. Ela continua sendo uma despesa para quem deve pagar. Aliás, todas as despesas (vestuário, alimentação, bebidas, tributos, tarifas, viagens, etc.) são pagas com rendimentos auferidos pela pessoa física ou jurídica. Ao incluir uma despesa na base de cálculo do imposto sobre a renda, transformou essa exação tributária em um verdadeiro imposto sobre a despesa.

Face ao exposto e buscando atender a hipótese básica proposta neste trabalho, consideramos que o valor de ICMS passível de exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS seria o montante apurado na saída da mercadoria ou serviço.

Por mais que de fato o ônus seja arcado pelo consumidor, o efetivo pagamento do ICMS é feito em escalonamento, como precede o regime de não-cumulatividade, ou seja, em cada etapa do processo de circulação de mercadoria desde a indústria até o consumidor final, vários são os contribuintes de direito, e cada qual paga sua fatia ao valor agregado ao produto ou ao serviço. Assim, o mero destaque nas notas de saída não representa necessariamente o valor contribuído ao Estado ou ao Distrito Federal onde a operação se realizou. A tese de que essa receita é transitória nos cofres do comerciante não é de toda verdadeira, já que o ICMS colocado na nota de saída e que entrará no caixa da empresa, terá como saída de caixa valor menor, já que na maioria das vezes o ICMS recolhido representa menos do que o destacado na nota.

Assim, defendo a ideia de que o ICMS pago em cada etapa da circulação de mercadoria seja o valor que deve ser apontado como redutor da base de cálculo das duas contribuições, conforme orientou a Receita Federal.

5 CONCLUSÃO

Diante da realidade brasileira de ser um dos países com a maior carga tributária do mundo, e tendo uma legislação com conceitos vagos, por vezes abertos, causando problemas hermenêuticos na legislação tributária, as dificuldades interpretativas das leis trazem ao dia a dia do contribuinte uma série de soluções de consulta junto à Receita Federal no que concerne aos tributos federais, instruções normativas complementando os conceitos, e não raramente tais dificuldades geram discussões na esfera judicial.

Foi nesse cenário que chegou ao Supremo Tribunal Federal o Recurso Extraordinário n. 574.706/PR, com status de repercussão geral.

Baseado nisso, este trabalho teve como objetivo a análise da decisão da Suprema Corte, que decidiu favoravelmente aos contribuintes, que almejavam o direito de extrair o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS nas operações em que os três tributos estavam configurados.

Nesse ponto, fez-se importante num primeiro momento apresentar, através de citações doutrinárias e pela legislação aplicável, as peculiaridades do PIS e da COFINS, sua base de cálculo, o fato gerador e as modalidades de cumulatividade e não-cumulatividade.

Dotado de aparência de coadjuvante neste trabalho ficou o ICMS, mas que essa participação foi de muita relevância, já que este imposto foi o motivo de toda a discussão judicializada que aqui se analisou.

Durante a análise do RE n. 574.706/PR apurou-se interpretações obscuras e explanações confusas por parte dos Ministros do Supremo Tribunal Federal, fatos estes apontados pela defesa da Fazenda Nacional na judicialização de Embargos de Declaração, que buscavam esclarecimentos acerca da modulação dos efeitos da decisão. Nesse sentido, foi questionado qual seria o valor atribuído do ICMS que consta da tese do STF, se o ICMS apresentado no faturamento (ICMS das notas de saída) ou o ICMS efetivamente pago através da apuração por não-cumulatividade do imposto. Também foi questionamento, a partir de que momento a decisão tomada pelos ministros da Suprema Corte passaria ter eficácia na vida dos contribuintes.

Respondendo ao questionamento de contribuinte, a Receita Federal trouxe a solução de consulta interna nº 13 e instruiu o contribuinte a usar como redutor o ICMS a recolher, colocou ainda que, por não ter transitado em julgado, e pendente

de julgamento os Embargos de Declaração, ficaria pendente instruções normativas que versem sobre o assunto para dar alcance geral aos demais contribuintes que se encontram em igual situação.

Após esse momento o CARF orientou os contribuintes a aguardar o pronunciamento por parte do Supremo Tribunal acerca dos Embargos de Declaração, dando como orientação a eles, continuar tributando o PIS e a COFINS usando o faturamento ou receita bruta sem descontar da base de cálculo o ICMS.

Como a intenção do presente trabalho foi o de atribuir o valor do ICMS efetivamente recolhido como redutor da base de cálculo das contribuições sociais do PIS e da COFINS, após o exame da decisão do STF e os apontamentos presentes na solução de consulta interna da Receita Federal, verificou-se que a hipótese básica lançada nessa pesquisa se aplica, já que seria inconcebível a prática de uso de crédito em cascata, caso o critério de usar o ICMS destacado na nota de faturamento como redutor da base de cálculo fosse aplicada.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> . Acesso em 01 de julho de 2019.

_____. **Decreto n. 678, de 6 de novembro de 1992**. Promulga a Convenção Americana sobre Direitos Humanos (Pacto de São José da Costa Rica), de 22 de novembro de 1969. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d0678.htm> . Acesso em 01 de julho de 2019.

_____. **Decreto n. 4.524, de 17 de dezembro de 2002**. Regulamenta a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins devidas pelas pessoas jurídicas em geral. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4524.htm>. Acesso em 01 de julho de 2019.

_____. **Decreto-Lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977**. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm>. Acesso em 01 de julho de 2019.

_____. **Decreto-Lei n. 1.940, de 25 de maio de 1982**. Institui contribuição social, cria o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL) e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1940.htm>. Acesso de 01 de julho de 2019.

_____. **Lei Complementar n. 7, de 7 de setembro de 1970**. Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp07.htm>. Acesso em 01 de julho de 2019.

_____. **Lei Complementar n. 8, de 03 de dezembro de 1970**. Institui o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp08.htm>. Acesso em 01 de julho de 2019.

_____. **Lei Complementar n. 26, de 11 de setembro de 1975**. Altera disposições da legislação que regula o Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP). Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp26.htm>. Acesso em 01 de julho de 2019.

_____. **Lei Complementar n. 70, de 30 de dezembro de 1991**. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Disponível em <

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp70.htm>. Acesso em 01 de julho de 2019.

_____. **Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996.** Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em 01 de julho de 2019.

_____. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em 01 de julho de 2019.

_____. **Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976.** Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404compilada.htm>. Acesso em 01 de julho de 2019.

_____. **Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990.** Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm>. Acesso em 01 de julho de 2019.

_____. **Lei n. 9.718, de 27 de novembro de 1998.** Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718compilada.htm>. Acesso de 01 de julho 2019.

_____. **Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002.** Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm>. Acesso em 01 de julho de 2019.

_____. **Lei n. 10.833, de 18 de dezembro de 2003.** Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833.htm>. Acesso em 01 de julho de 2019.

_____. **Lei n. 10.865, de 30 de abril de 2004.** Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/l10.865.htm>. Acesso em 01 de julho de 2019.

_____. **Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009.** Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm>. Acesso em 01 de julho de 2019.

_____. **Lei n. 12.546, de 14 de dezembro de 2011.** Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12546.htm>. Acesso em 01 de julho de 2019.

_____. **Lei n. 13.137, de 19 de junho de 2015.** Disponível em <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13137.htm>. Acesso em 01 de julho de 2019.

_____. **Medida Provisória n. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.** Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. Disponível <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2158-35.htm>. Acesso em 01 de julho de 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Habeas Corpus 399.109/SC.** Relator: Rogério Schietti Cruz. Brasília, 22 de agosto de 2018. Disponível em <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1680819&num_registro=201701067980&data=20180831&formato=PDF>. Acesso em 29 de junho de 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 1624297/RS.** Brasília, 10 de abril de 2019. Disponível em <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1808900&num_registro=201602339734&data=20190426&formato=PDF>. Acesso em 29 de junho de 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 1629001/SC.** Brasília, 10 de abril de 2019. Disponível em <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1808905&num_registro=201602557003&data=20190426&formato=PDF>. Acesso em 29 de junho de 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 1638772/SC.** Brasília, 10 de abril de 2019. Disponível em <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1808898&num_registro=201603027650&data=20190426&formato=PDF>. Acesso em 29 de junho de 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Extraordinário com agravo n. 994.425/SC.** Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Brasília, 02 de março de 2017. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ARE%24%2ESCLA%2E+E+999425%2ENUME%2E%29+OU+%28ARE%2EPRCR%2E+ADJ2+999425%2EPRCR%2E%29&base=baseRepercussao&url=http://tinyurl.com/y58h4d9h>>. Acesso em 29 de junho de 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 574.706/PR**. Relatora: Min. Cármen Lúcia. Brasília, 15 de março de 2017. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=527689>>. Acesso em 29 de junho de 2019.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

_____, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

KIYOSHI, Harada. **ICMS Doutrina e Prática**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2019.

KOCH, Deonísio. **Manual do ICMS: Teoria e Prática**. 5ª ed. Curitiba: Juruá, 2017.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS Teoria e Prática**. 14ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 06047.498**. Sessão de 26 de fevereiro de 2019. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/dl/carf-decide-icms-compoem-base-pis-nao.pdf>>. Acesso em 29 de junho de 2019.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 35ª ed. São Paulo: Atlas, 2019.

OLIVEIRA, Fábio Rodrigues de. **PIS e COFINS na Prática**. 2ª ed. São Paulo: Fiscoft Editora, 2016.

PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA. **Parecer nos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário 574.706/PR**. Raquel Elias Ferreira Dodge. Brasília, 04 de junho de 2019. Disponível em <<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15340333148&ext=.pdf>>. Acesso em 29 de junho de 2019.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. **PIS e COFINS à luz da Jurisprudência do CARF**. 1ª ed. São Paulo: MP Editora, 2013.

RECEITA FEDERAL. **Solução de consulta interna COSIT n. 13, de 18 de outubro de 2018**. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=95936&visao=compilado>>. Acesso em 29 de junho de 2019.

SABBAG, Eduardo. **Manual do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

SANTA CATARINA. Tribunal de Justiça de Santa Catarina. **Apelação Criminal n. 0003059-50.2014.8.24.0005**. Relator: Desembargador Volnei Celso Romazini. Florianópolis, 02 de abril de 2019. Disponível em

<http://busca.tjsc.jus.br/jurisprudencia/html.do?q=&only_ementa=&frase=&id=AABAg7AAFAAKeitAAO&categoria=acordao_5>. Acesso em 29 de junho de 2019.

SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Direito Tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018.