

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE – FACULDADE DE DIREITO

Giulia Araujo da Silva

Operacionalização da Exclusão do ICMS na Base de Cálculo do PIS e da COFINS:
Destacado x Pago

São Paulo

2019

Universidade Presbiteriana Mackenzie - Faculdade de Direito

Giulia Araujo da Silva

Operacionalização da Exclusão do ICMS na Base de Cálculo do PIS e da COFINS:

Destacado x Pago

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado na Universidade
Presbiteriana Mackenzie como
requisito para obtenção do diploma de
bacharel em direito.

Área de Concentração: Direito
Processual Tributário

Orientador: Edmundo Medeiros

São Paulo

2019

Silva, Giulia Araujo.

Operacionalização da Exclusão do ICMS na Base de Cálculo do PIS e da COFINS:

Destacado x Pago / Giulia Araujo Silva. – 2019.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) – Universidade
Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2019.

Bibliografia: f. 70-73

1. Introdução – 2. Contexto Histórico Legislativo – Contribuições Sociais – 3.
Premissas do ICMS - 4. A Tese 69 – Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e
da COFINS – 5. Pago x Destacado – Parcela do ICMS a restituir – 6. Conclusão

Universidade Presbiteriana Mackenzie - Faculdade de Direito

Giulia Araujo da Silva

Operacionalização da Exclusão do ICMS na Base de Cálculo do PIS e da COFINS:

Destacado x Pago

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado na Universidade
Presbiteriana Mackenzie como
requisito para obtenção do diploma de
bacharel em direito.

Área de Concentração: Direito
Processual Tributário

Orientador: Edmundo Medeiros

Aprovada em: ___/___/_____

Banca Examinadora

Orientador: Edmundo Medeiros

Examinador:

Examinador:

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar gostaria de agradecer a Deus por ser divina e me dar a oportunidade diária de viver e seguir meus sonhos, por me dar saúde, forças para trabalhar e estudar, por me proporcionar uma família linda e carinhosa, e estar sempre presente em minha vida.

Gostaria de agradecer minha mãe, Valéria Araujo, pois graças a ela eu estou aqui hoje, ela me ensinou muito mais do que uma relação de mãe e filha ensina, ela me ensinou a perseguir meus sonhos, levantar em cada tombo mais forte e determinada, ser persistente naquilo que eu realmente quero e acredito. Mulher guerreira que me ensinou o valor do trabalho, do dinheiro e do amor próprio. Te amo, obrigada por tanto.

Nessa caminhada até aqui conheci pessoas que não posso deixar de agradecer, que me acompanharam diariamente, pessoas que me fizeram amar o Mackenzie como instituição, como uma segunda casa, por isso, muito obrigada Lanna Maciel, Isabelle Guero, Anna Turati, Marília Faria, Marina Almeida, Luisa Truculo, Luísa Andrade, Laís Monteiro, Beatriz Cambeses, Larissa Marins e Ingrid Grassi. Amigas que se tornaram irmãs para vida. Sou muito grata em conhece-las e poder fazer parte da jornada de cada uma, assim como todas fizeram parte da minha.

Outro agradecimento mais que especial vai para uma pessoa que transformou meu mundo pessoal e se tornou muito importante, me ensinando a ser mais paciente, carinhosa, compreensiva e persistente quando tudo parecia estar acabando. Obrigada Fernando Fabre, por ser exatamente quem você é e por me fazer extremamente feliz e realizada.

Gostaria de agradecer ao corpo docente do Mackenzie, por todo aprendizado adquirido nesses anos de graduação, por todas as broncas, dicas, respostas e “dependes” que a faculdade de direito me proporcionou. Levarei com muito carinho cada um desses tijolinhos que fizeram parte da minha história. Sou grata por cada um de vocês e espero revê-los em breve.

Ao meu Orientador, Edmundo Medeiro, meus mais sinceros obrigada. Aos meus colegas de turma, famosa sala T de Treta, meu grande abraço e boa sorte para todos nessa nova jornada da vida.

Por fim, queria agradecer a mim mesma por chegar até aqui! Não foi fácil e não vai ser daqui pra frente, mas estou preparada para as próximas etapas que virão, agora como advogada!!

Nada é mais certo neste mundo do que a morte e os impostos

Benjamim Franklin

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo apresentar a parcela do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (“ICMS”) que será excluído da base de cálculo da Contribuição ao Programa de Integração Social (“PIS”) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (“COFINS”), por meio do estudo aprofundado do voto proferido pela Ministra Carmem Lúcia, Relatora do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, julgado em sede de repercussão geral que geral o Tema 69 que pacificou o entendimento de que *o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS*, restando ainda em discussão nos Embargos de Declaração da Fazenda Nacional a modulação de efeitos desse Tema 69, bem como a omissão quanto a qual parcela do ICMS deverá ser efetivamente excluída da base de cálculo, se a parcela destacada na Nota Fiscal ou então a efetivamente paga durante as etapas da operação mercantil do ICMS. Com base nas jurisprudenciais e entendimentos firmados desde o julgamento até o presente trabalho, procura-se traçar as diretrizes para embasar melhor o entendimento da matéria e conseguir chegar a conclusão de que o ICMS a excluir da base de cálculo das contribuições é aquele destacado na nota fiscal.

Palavras-chave: Exclusão do ICMS. RE 574.706/PR. Tema 69/STF. Modulação de Efeitos. ICMS destacado.

ABSTRACT

This paper aims to present the portion of the Tax on the Circulation of Goods and Interstate and inter districts Transport and Communication Services (“ICMS”) which will be excluded from the calculation basis of the Social Integration Program Contribution (“PIS”) and Contribution to Social Security Financing (“COFINS”) through the in-depth study of the vote by Minister Carmen Lucia, reporters of the Extraordinary Appeal n° 574.706/PR, judged in the general repercussion that general Theme 69 which pacified the understanding that the ICMS does not compose the calculation basis for the incidence of PIS and COFINS It is still under discussion in the National Treasury Declaration Embargoes the modulation of the effects of this Theme 69, as well as the omission as to which portion of the ICMS should be effectively excluded from the calculation basis, if the portion highlighted in the Invoice or the one actually paid during the steps of the ICMS mercantile operation. Based on the jurisprudence and understandings signed from the judgment to the present work, we seek to outline the guidelines to better support the understanding of the matter and to reach the conclusion that the ICMS to be excluded from the contribution calculation basis is that highlighted in the tax note.

Key-words: ICMS Exclusion. RE 574.706/PR. Theme 69/STF. Effects Modulation. Highlighted ICMS on invoice.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	11
2. CONTEXTO HISTÓRICO LEGISLATIVO – CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.....	13
2.1 PIS/COFINS À LUZ DAS LEIS COMPLEMENTARES – REGIME CUMULATIVO..	13
2.2 A LEI Nº 9.718/98 E A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20/98	17
2.3 LEIS Nº 10.637/02 E 10.833/03 E A SISTEMÁTICA DA NÃO CUMULATIVIDADE	20
2.4 A LEI Nº 12.973/14 E O NOVO CONCEITO DE RECEITA BRUTA.....	25
3. PREMISSAS DO ICMS.....	28
3.1 HISTÓRICO CONSTITUCIONAL.....	28
3.2 MATERIALIDADE DO ICMS	30
3.3 SUJEITO PASSIVO, BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTAS	32
3.3.1 A MODIFICAÇÃO TRAZIDA PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96	33
3.3.2 A EMENDA 87/15 E O DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS.....	35
3.4 REGIME NÃO CUMULATIVO	37
3.5 A SELETIVIDADE DO IMPOSTO	39
4. A TESE 69 – EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA	
 COFINS	40
4.1 <i>LEADING CASE</i> RE 574.706/PR.....	40
4.2 O ICMS E O FATURAMENTO.....	41
4.3 IMPOSSIBILIDADE DE CARACTERIZAR ICMS COMO RECEITA DO	
CONTRIBUINTE	42
4.4 A EXCLUSÃO DO ICMS E A LEI 12.973\14.....	46
4.5 MODULAÇÃO DE EFEITOS DA DECISÃO PROFERIDA NO RE 574.706.....	47
4.5.1 PRODUÇÃO APENAS DE EFEITOS FUTUROS – EX-NUNC	49
4.5.2 PRODUÇÃO DE EFEITOS A PARTIR DA DATA DO JULGAMENTO DO RE	
574.706 – EX NUNC	51
4.5.3 RETROATIVIDADE DA DECISÃO ATÉ DATA DO AJUIZAMENTO DA	
MEDIDA JUDICIAL – EX-TUNC	51
4.6 MODIFICAÇÃO NO ENTENDIMENTO QUANTO O SOBRESTAMENTO DAS	
AÇÕES JUDICIAIS NAS CORTES SUPERIORES.....	53
5. PAGO X DESTACADO – PARCELA DO ICMS A RESTITUIR.....	57

5.1 O ENTENDIMENTO EXARADO NO TEMA 69	57
5.2 A EXECUÇÃO DAS DECISÕES JUDICIAIS NOS TRIBUNAIS	59
5.3 SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT 13	61
5.4 A INSTRUÇÃO NORMATIVA 1.911/2019	65
6. CONCLUSÃO	68
REFERÊNCIAS	70

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho de conclusão de curso tem como objetivo explicar os conceitos básicos que envolvem a lide da exclusão do Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços – ICMS – na base de cálculo das contribuições sociais do Programa de Integração Social – PIS – e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS – para então, chegar ao entendimento, com base nas resoluções da Receita Federal e jurisprudências recentes do Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça sobre a parcela do imposto ICMS que efetivamente poderá ser excluída da base de cálculo das contribuições.

Antes de adentrar efetivamente no cerne do trabalho, os capítulos preliminares trazem maiores explicações sobre os tributos envolvidos, quais sejam o PIS, a COFINS e o ICMS, para então trazer o entendimento exarado do julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, e por fim, introduzir, com base em todas as preliminares antecedentes, o estudo da parcela do ICMS que poderá ser excluída.

Será abortado, sucintamente, todo o historio legislativo do PIS e da COFINS, desde as Leis Complementares nº 7/70 (PIS) e 70/91 (COFINS), as quais instituíram as contribuições em seus regimes cumulativos de apuração, tendo sido recepcionadas pela Constituição Federal de 1988, no artigo 239 e 195, respectivamente, passando pela abrangência da base de cálculo com base no faturamento, das alíquotas e dos sujeitos passivos.

Ato contínuo será trazido a inconstitucionalidade do art. 3º da Lei 9.718/98, consolidada pela Emenda Constitucional nº 20/98, que abrangeu a base de cálculo das contribuições para além do faturamento, impondo conceitos que infringiam a Carta Magna. Será trazido também as modificações trazidas pelas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 e a sistemática da não cumulatividade das contribuições, que trouxe a base de cálculo o faturamento mensal, ou seja, as receitas auferidas no mês que gerariam crédito para utilizar nos meses subsequentes, utilizando-se do conceito de receita bruta trazida pela Lei 12.973/14.

Será trazida a sistemática do ICMS, desde o seu advento na Constituição Federal de 1965, com o ICM, passando pela Constituição Federal de 1988 com a previsão no artigo 155, II, até a Emenda Constitucional 87/96 e todas as suas posteriores modificações, abordando a materialidade do imposto em toda sua abrangência, ou seja, no conceito de ‘operação’, ‘circulação’, ‘mercadoria’, ‘serviços de transporte interestadual e intermunicipal’ e ‘serviços de comunicação’. Com o estudo do artigo 155 da Constituição, será abordada a base de

cálculo do imposto para cada um dos seus fatos geradores, bem como os sujeitos passivos obrigados a recolher o tributo e a quantidade, ou seja, as alíquotas que incidem nas bases de cálculos, considerando as alíquotas internas, interestaduais e o diferencial de alíquota, bem como a Emenda Constitucional nº 87/2015 e as Resoluções nºs 22/99 e 13/12.

Será também abordado a sistemática de apuração do ICMS em seu regime não-cumulativo, suscitando a legislação a respeito e a forma de apuração dos créditos, trazendo também aquelas mercadorias e serviços que poderiam ser abrangidos pela seletividade facultativa do ICMS.

Serão abordadas as principais conclusões do julgamento do RE 574.706/PR de relatoria da Ministra Carmem Lúcia, presidente do STF à época do julgamento, que firmou o Tema 69 e decidiu definitivamente que o ICMS não pode compor a base de cálculo do PIS e da COFINS. Para tanto, será abordado o conceito de faturamento e receita com respaldo no ICMS para embasar legalmente sua exclusão.

Não só, será abordada a exclusão do imposto sob a Lei 12.973/14, que consolida o conceito de receita bruta. Mais adiante, serão abordadas as possíveis modulações de efeitos, seja ex-nunc com produção de efeitos apenas futuros, pós-julgamento dos Embargos de Declaração da Fazenda, seja para efeito ex-nunc desde o julgamento do *leading case*, ou seja, com efeito ex-tunc desde o ajuizamento da medida judicial proposta pelos contribuintes, que por sua vez abrange os 5 anos anteriores a propositura. Por fim, nesse capítulo ainda será abordado a recente jurisprudência dos Tribunais Superiores que vêm, recentemente, decidindo sobre as medidas judiciais até o julgamento final dos Embargos de Declaração da Fazenda que se dará no dia 05 de Dezembro de 2019.

Por fim, após todas as premissas trazidas nos capítulos anteriores, será realizada uma análise com base no julgamento do RE 574.706/PR, as jurisprudências dos principais Tribunais sobre a matéria para abordar a temática sobre a parcela do ICMS que poderá ser excluída da base de cálculo, seja a destacada na nota fiscal, seja a efetivamente paga pelo contribuinte no regime não cumulativo no imposto. Para tanto, será necessário analisar a Solução de Consulta COSIT nº 13/18 da Receita Federal, que determina que seja excluído o ICMS pago nas operações e não aquele destacado na nota fiscal, abrangendo por fim, a Instrução Normativa nº 1.911/2019 que consolida o entendimento da SC nº 13/18 e traz novos ditames sobre a matéria.

2 CONTEXTO HISTÓRICO LEGISLATIVO – CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

As Contribuições Sociais têm sua previsão na Carta Magna no artigo 149, *in verbis*:

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.

É possível, a partir da leitura do dispositivo acima, dividir em três espécies as contribuições sociais, sendo elas (i) em sentido estrito, (ii) de intervenção no domínio econômico e, (iii) de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

As primeiras são aquelas destinadas ao custeio da seguridade social, as segundas são as instituídas com o objetivo de regular determinado mercado, para corrigir distorções (como a CIDE sobre a importação de gasolina, diesel e gás), e as terceiras são destinadas ao financiamento das categorias econômicas ou profissionais (OAB, SESI, SENAI, etc.).

Nesse sentido, as contribuições sociais ainda podem ser subdivididas em duas outras categorias, sendo (a) previdenciária, se destinadas especificamente ao custeio da Previdência Social, e são formadas pelas contribuições dos segurados e das empresas, e (b) não previdenciárias, sendo direcionadas ao custeio da Assistência Social e da Saúde Pública, se encaixam a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS e Programa de Integração Social – PIS.

2.1 PIS/COFINS à luz das Leis Complementares – regime cumulativo

A Contribuição ao Programa de Integração Social (“PIS”) foi instituída pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970 (“LC 7/70”), com finalidade de custear o Programa de Integração Social, o qual tinha como objetivo “promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas”¹.

Em sua Lei Complementar, ficou previsto a alíquota de 0,15%, porém, com previsão de aumentos anuais sucessivo, até atingir a margem de 0,5%, a partir de 1974² e tinha como fundamento Constitucional o art. 165, V, da CF/67³.

O PIS foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 (“CF/88”), tendo em vista ser anterior a mesma, em seu art. 239, que dispõe sobre as finalidades específicas da

¹Art. 1.º, da LC 7/70.

²Art. 3º, “b”, da LC 7/70

³Instituído pela Emenda nº 01/69, e assim dispunha: “Art. 165. A Constituição assegurou aos trabalhadores os seguintes direitos, além de outro que, nos termos da lei, visem à melhoria de sua condição social: (...) V- integração na vida e no desenvolvimento da empresa com participação nos lucros e, excepcionalmente, na gestão, segundo for estabelecido em lei; (...)”

contribuição social, bem como sua regra-matriz, conforme segue:

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

§ 1º Dos recursos mencionados no "caput" deste artigo, pelo menos quarenta por cento serão destinados a financiar programas de desenvolvimento econômico, através do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, com critérios de remuneração que lhes preservem o valor.

§ 2º Os patrimônios acumulados do Programa de Integração Social e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público são preservados, mantendo-se os critérios de saque nas situações previstas nas leis específicas, com exceção da retirada por motivo de casamento, ficando vedada a distribuição da arrecadação de que trata o "caput" deste artigo, para depósito nas contas individuais dos participantes.

§ 3º Aos empregados que percebam de empregadores que contribuem para o Programa de Integração Social ou para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, até dois salários mínimos de remuneração mensal, é assegurado o pagamento de um salário mínimo anual, computado neste valor o rendimento das contas individuais, no caso daqueles que já participavam dos referidos programas, até a data da promulgação desta Constituição.

§ 4º O financiamento do seguro-desemprego receberá uma contribuição adicional da empresa cujo índice de rotatividade da força de trabalho superar o índice médio da rotatividade do setor, na forma estabelecida por lei.

Por sua vez, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social ("COFINS"), foi criada pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991 ("LC 70/91"), com arrecadações "destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fim das áreas de saúde, previdência e assistência social"⁴.

Quanto a alíquota instituída para a COFINS, ficou previsto 2%⁵ e tinha como fundamento Constitucional o art. 195, I, da Constituição de 1988, em sua redação originária:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (...)

A base de cálculo representa aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário, uma vez que contém a dimensão da obrigação pecuniária, de forma a quantificar o objeto da imposição fiscal, com seu elemento nuclear. A base é uma fatia da própria materialidade, é uma compostura numérica.

⁴ Art. 1º, da LC 70/91

⁵ Art. 2º, da LC 70/91

Segundo Geraldo Ataliba⁶, “a base de cálculo é uma perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do quantum devido”.

Ambas as Contribuições Sociais elegeram o faturamento como materialidade da base de cálculo no regime não cumulativo, já no regime cumulativo, ficou eleito a totalidade das receitas como base de cálculo durante o advento da Lei 9.718/98, até ser julgada a inconstitucionalidade de seu artigo.

Apesar de inexistir na Constituição Federal de 1988 (“CF/88”) norma que traga a definição expressa de tal conceito, o alcance da palavra faturamento pode ser extraído da própria legislação de regência.

O art. 3º da LC nº 7/70 assim determinou a base de cálculo da contribuição ao PIS:

O Fundo de Participação será constituído por duas parcelas: a) a primeira, mediante dedução do Imposto de Renda devido, na forma estabelecida no § 1º deste artigo, processando-se o seu recolhimento ao Fundo juntamente com o pagamento do Imposto de Renda; b) a segunda, com recursos próprios da empresa, calculados com base no faturamento.

Não obstante, o art. 6º da Lei Complementar estabelece que a base de cálculo sobre o faturamento será calculada no sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador:

Art. 6.º - A efetivação dos depósitos no Fundo correspondente à contribuição referida na alínea b do art. 3º será processada mensalmente a partir de 1º de julho de 1971.

Parágrafo único - A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro; a de agosto, com base no faturamento de fevereiro; e assim sucessivamente.

Já o art. 2º da LC nº 70/91 dispôs que a COFINS:

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

De acordo com as disposições normativas acima, é possível extrair que o conceito de faturamento, para fins de definição da base de cálculo das referidas contribuições, é o ingresso no patrimônio da pessoa jurídica decorrente de suas atividades próprias de comercialização de bens e de prestação de serviços.

Precisamente no que diz respeito à inclusão de tributos na base de cálculo das referidas contribuições, a título exemplificativo de ingressos que não deveriam se confundir com o faturamento, o parágrafo único do art. 2º⁷, da LC nº 70/91 explicitou a exclusão do

⁶ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 9ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

⁷Parágrafo único. Não integra a receita de que trata este artigo, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição, o valor:

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

valor pago a título de IPI e das vendas canceladas da base de cálculo das mencionadas contribuições.

Conforme o artigo 149 da CF/88⁸, a União Federal é o Ente Federado competente para cobrar as Contribuições Sociais.

Para alguns doutrinadores, a lei que instituir Contribuição Social, com fundamento no art. 195, I, deve indicar como sujeito ativo pessoa que administra a Seguridade Social. Nesse sentido, preceitua Misabel Derzi⁹:

Consentir que a União cobre, arrecade e fiscalize as contribuições destinadas ao custeio dos órgãos de Seguridade Social, para depois repassá-las, pelo mecanismo das transferências, aos órgãos da seguridade, é transformar as contribuições em impostos com destinação, expressamente vedados; é invalidar o regime que a Constituição lhes atribui, é ferir a letra e o espírito da Constituição Federal, que objetivou resguardar a caixa da Seguridade Social.

Conforme esse entendimento, no caso das Contribuições à Seguridade Social, embora a União tenha competência para legislar (art. 22, XXII, CF¹⁰), não possui capacidade tributária ativa, isto é, não pode figurar como credora no polo ativo da relação tributária para exigir e administrar o tributo.

Também Cláudio Santos¹¹, que esclarece que "a competência constitucional para criar a espécie tributária não se confunde, por óbvio, com a capacidade de figurar no polo ativo da obrigação tributária. A lei pode conferir a outra pessoa (...) mormente, projeção daquela que tem competência para elaborá-la e dar-lhe eficácia e vigência, ou seja, para pessoa da Administração descentralizada, essa qualidade. (...) Nada obsta a que, existindo entidade da Administração indireta da União a quem se atribua o serviço estatal da Seguridade Social, a cobrança, arrecadação e fiscalização sejam confiadas à União, para posterior repasse à chamada seguridade social (...). A descentralização da Seguridade Social não gera a obrigatoriedade da pessoa jurídica de direito público da Administração indireta da União vir a ser a arrecadadora e fiscalizadora do tributo. A elaboração da proposta orçamentária pelos órgãos responsáveis também não cria aquela vinculação".

Em suma, para o mencionado Autor o sujeito ativo das contribuições sociais destinadas à Seguridade Social só poderá ser a entidade destinatária de tais verbas. Existindo

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

⁸Art. 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.

⁹Contribuição para o FINSOCIAL, RDTributário 55/212

¹⁰Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre:

XXII - competência da polícia federal e das polícias rodoviária e ferroviária federais;

¹¹ Contribuições Sociais, Caderno de pesquisas tributárias 17/75-76

organismo da Administração indireta da União que seja responsável pela Seguridade Social, a atribuição por lei da arrecadação aos órgãos da Administração direta será inconstitucional.

Já no caso dos Sujeitos Passivos, são contribuintes do PIS e da COFINS as pessoas jurídicas de direito privado, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, além das entidades sem fins lucrativos, definidas como empregadoras pela legislação trabalhista, mas que contribuem com base na folha de salários.

Também estabelece o atual Regulamento da Previdência Social que é “contribuinte individual a pessoa física, proprietária ou não, que explora a atividade agropecuária ou pesqueira, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos e com auxílio de empregados, utilizados a qualquer título, ainda que de forma contínua¹²”.

Por fim, ainda quanto ao sujeito passivo, importante destacar que foi prevista na Constituição Federal, no artigo 195, § 8º, uma categoria especial de contribuinte, ao dispor que o “produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei”.

O regime adotado em ambas as leis complementares era o regime cumulativo, ou seja, cada uma das contribuições, que tem como base de cálculo a totalidade das receitas auferidas, sem deduções em relação a custos, encargos e despesas, incidindo em cada etapa da cadeia produtiva, “agregando valor na forma aos produtos e serviços e constituindo custo a mais às empresas¹³”.

Como regra, as empresas tributadas pelo Imposto de Renda com base no lucro presumido e arbitrado são Sujeitos Passivos do regime cumulativo do PIS e da COFINS, sujeitas a alíquota de 0,65% para o PIS e 3% para a COFINS.

Ambas as contribuições foram unificadas pela Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, que promoveu notórias alterações na sistemática de apuração de ambos os tributos.

2.2 A Lei nº 9.718/98 e a Emenda Constitucional nº 20/98

A Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1988 (“Lei nº 9.718/98”) unificou o regime de

¹² art. 9º, V, alínea ‘a’ Do Regulamento da Previdência Social – Decreto nº 3.048/99

¹³ BERGAMINI, Adolpho et al. BERGAMINI, Adolpho (coord); PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord). PIS e COFINS na teoria e na prática: Uma abordagem completa dos regimes cumulativo e não cumulativo. São Paulo: MP, 2009. 17p.

ambas as Contribuições, que, em conjunto com a Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998 (“EC 20/98”), alterou o inciso I do artigo 195 da CF/88, que passou a vigorar com a seguinte redação:

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

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
- b) a receita ou o faturamento;
- c) o lucro;

Não só, a Lei nº 9.718/98 estabeleceu em seu art. 4º, IV, alíquotas de 0,65% e 3%, respectivamente ao PIS e a COFINS, incidentes sobre o faturamento, o qual corresponde à receita bruta da pessoa jurídica, assim entendida como “a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas”¹⁴.

A Lei nº 9.718/98, em seu art. 3º, § 2º, explicitou também que não se incluíam na base de cálculo das contribuições apenas o IPI, as vendas canceladas e o ICMS -Substituição Tributária (“ICMS-ST”)¹⁵.

Todavia, a Lei nº 9.718/98 padecia de vícios de inconstitucionalidade, uma vez que a CF/88 não outorgava competência ao legislador ordinário para instituir a contribuição do PIS e da COFINS sobre a receita.

Além disso, havia flagrante violação ao art. 110 do Código Tributário Nacional¹⁶ (“CTN”), eis que a Lei nº 9.718/98 modificou o sentido e alcance do instituto de Direito Privado tomado como materialidade de tributo pela CF/88.

O professor Sacha Calmon, em parceria com a douta professora Misabel Derzi¹⁷, em

¹⁴ Artigos 2º e 3º, §1º, da Lei 9.718/98, parágrafo este já revogado pela Lei nº 11.941/09.

¹⁵ “Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. (...) § 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta: I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário; (...)”

¹⁶ Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

¹⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. Opinião Legal publicada na Revista Dialética de Direito Tributário nº 150: Fungibilidade entre os Regimes Cumulativo e não Cumulativo do PIS/COFINS. São Paulo: Editora Dialética, 2008, p. 114

momento oportuno, disporiam que:

Com as alterações introduzidas na legislação do PIS e da Cofins, que modificaram substancialmente suas bases de cálculo, perderam as referidas contribuições o seu supedâneo constitucional. Isso porque à época a Constituição autorizava a instituição de tributos sobre o faturamento (entendido como produto da venda de bens ou serviços), e não sobre todas as receitas da pessoa jurídica.

Após anos de discussão sobre o tema entre contribuintes e Fisco, foi levado ao Plenário do Supremo Tribunal Federal (“STF”), que no julgamento do Recurso Extraordinário nº 346.084, restou decidido por maioria de votos, que a modificação da base de cálculo das contribuições sócias (leia-se PIS/PASEP e COFINS), promovidas pelo §1º do art. 3º da Lei 9.718/98, é inconstitucional¹⁸.

No julgamento sobre a constitucionalidade da Lei, o Ministro Marco Aurélio proferiu o voto sob o entendimento de que seria inconstitucional o §1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, por abranger aspectos que não são cabíveis no conceito de faturamento, além de julgar constitucional a majoração a alíquota de 2% para 3% da COFINS, conforme segue:

Nessa parte, provejo o recurso extraordinário e com isso acolho o pedido formulado na inicial, referente à base de cálculo da contribuição, ou seja, para que se entenda, como receita bruta ou faturamento, o que decorra quer da venda de mercadorias, quer da venda de mercadorias e serviços, quer da venda de serviços, não se considerando receita bruta de natureza diversa.

Quanto ao pedido de declaração de inconstitucionalidade do artigo 8º, cabeça, da Lei nº 9.718/98 – que dispõe sobre a majoração da alíquota da COFINS –, improcede o que sustentado no extraordinário. Com efeito, assentado que a contribuição em exame tem como base de incidência o faturamento – e afastado o disposto no § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98 –, está a contribuição alcançada pelo preceito inserto no inciso I do artigo 195 da Constituição Federal. Assim, observa-se, no ponto, o que já decidido por esta Corte, no sentido da desnecessidade de lei complementar para a majoração de contribuição cuja instituição se dera com base no citado dispositivo constitucional, vale dizer, no artigo 195, inciso I, da Carta da República. Descabe cogitar, portanto, de instrumental próprio, ou seja, o da lei complementar, para a majoração da alíquota da COFINS.

O artigo 3º, I, da Lei 9718/98, declarado inconstitucional, determinava o faturamento como sinônimo de receita bruta, consistindo essa na totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente da atividade e da classificação contábil.

¹⁸ BRASIL, CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.

Após a declaração de inconstitucionalidade, faturamento passou a ser entendido como o conjunto das receitas auferidas com a venda de bens, serviços ou bens e serviços. Esse conceito de faturamento foi explicitado pelo Supremo Tribunal Federal na Adin – 1/DF.

Com esse julgamento, restou firmado que a base de cálculo das contribuições sociais PIS e COFINS recaem somente sobre o faturamento, em conformidade com o enunciado original da Carta Magna de 1988¹⁹.

2.3 Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 e a sistemática da não cumulatividade

A não cumulatividade advém de um conceito puramente fiscal, que, dada a sua relevância econômica e social, acabou por ser inserido na própria Constituição Federal (“CF”). No entendimento de Alcides Jorge Costa, a não cumulatividade caracteriza-se como princípio que, aplicado a um imposto plurifásico (como o ICM), permite a dedução, em cada operação, do imposto cobrado nas operações anteriores, nos termos destacados na Lei.²⁰

Em decorrência da ampliação da competência constitucional, em seguida, o legislador ordinário editou as Leis nº 10.637/02²¹ e nº 10.833/03²², que instituíram o regime não-cumulativo, dispondo sobre a possibilidade de desconto das respectivas bases de cálculos, de determinados valores de bens e serviços pagos.

Com o advento das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que instituíram o regime da não cumulatividade, diversas empresas passaram a apurar as contribuições tal como eram apurados o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços – ICMS e imposto sobre produtos industrializados – IPI.

A Lei 10.637/02 (PIS) em seu artigo 8^o²³ e a Lei 10.833/03 (COFINS) em seu artigo

19 Obs: somente a partir de então com respaldo constitucional, foi publicada a Lei nº 10.147/00, que instituiu o regime monofásico de recolhimento, mantendo a receita bruta como a base de cálculo das referidas contribuições

²⁰ ICM na Constituição e na lei complementar, p. 149; JUNIOR, Pedro Anan, Planejamento Fiscal. Aspectos Teóricos e Práticos, Volume II, p. 180/181.

²¹ “Art. 1º da Lei 10.637/02. A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput”.

²² “Art. 1º da Lei 10.833/03. A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no *caput*”.

23 Art. 8º Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º:

10^o24 trazem os contribuintes e as receitas que não são passíveis do regime da não

I – as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6o, 8o e 9o do art. 3o da Lei no 9.718, de 27 de novembro de 1998, e Lei no 7.102, de 20 de junho de 1983;

II – as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;

III – as pessoas jurídicas optantes pelo Simples;

IV – as pessoas jurídicas imunes a impostos;

V – os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, referidas no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição de 1988;

VI - (VETADO)

VII – as receitas decorrentes das operações:

a) referidas no inciso IV do § 3o do art. 1o;

b) sujeitas à substituição tributária da contribuição para o PIS/Pasep;

c) referidas no art. 5o da Lei no 9.716, de 26 de novembro de 1998;

VIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços de telecomunicações;

IX - (VETADO)

X - as sociedades cooperativas;

X - (VETADO);

XI - as receitas decorrentes de prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens.

XII – as receitas decorrentes de operações de comercialização de pedra britada, de areia para construção civil e de areia de brita;

XIII - as receitas decorrentes da alienação de participações societárias.

24 Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1o a 8o:

I - as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6o, 8o e 9o do art. 3o da Lei no 9.718, de 1998, e na Lei no 7.102, de 20 de junho de 1983;

II - as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;

III - as pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES;

IV - as pessoas jurídicas imunes a impostos;

V - os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, referidas no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição;

VI - as sociedades cooperativas;

VI - sociedades cooperativas, exceto as de produção agropecuária, sem prejuízo das deduções de que trata o art. 15 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e o art. 17 da Lei no 10.684, de 30 de maio de 2003, não lhes aplicando as disposições do § 7o do art. 3o das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e as de consumo;

VII - as receitas decorrentes das operações:

a) referidas no inciso IV do § 3o do art. 1o;

b) sujeitas à substituição tributária da COFINS;

c) referidas no art. 5o da Lei no 9.716, de 26 de novembro de 1998;

VIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços de telecomunicações;

IX - as receitas decorrentes de prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens;

IX - as receitas decorrentes de venda de jornais e periódicos e de prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens;

X - as receitas submetidas ao regime especial de tributação previsto no art. 47 da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002;

XI - as receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003:

a) com prazo superior a 1 (um) ano, de administradoras de planos de consórcios de bens móveis e imóveis, regularmente autorizadas a funcionar pelo Banco Central;

b) com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços;

c) de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços contratados com pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, bem como os contratos posteriormente firmados decorrentes de propostas apresentadas, em processo licitatório, até aquela data;

cumulatividade, permanecendo no regime cumulativo.

Na opção do legislador, foram excluídos do regime não cumulativo as pessoas jurídicas por sua atividade ou regime de apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (“IRPJ”), ou ainda, as receitas específicas, restando somente as pessoas jurídicas em si sujeitas ao regime não cumulativo.

XII - as receitas decorrentes de prestação de serviços de transporte coletivo rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros;

XIII - as receitas decorrentes do serviço prestado por hospital, pronto-socorro, casa de saúde e de recuperação sob orientação médica e por banco de sangue;

XIII - as receitas decorrentes de serviços:

a) prestados por hospital, pronto-socorro, clínica médica, odontológica, de fisioterapia e de fonoaudiologia, e laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas; e

b) de diálise, raios X, radiodiagnóstico e radioterapia, quimioterapia e de banco de sangue;

XIV - as receitas decorrentes de prestação de serviços de educação infantil, ensinos fundamental e médio e educação superior.

XV - as receitas decorrentes de vendas de mercadorias realizadas pelas pessoas jurídicas referidas no art. 15 do Decreto-Lei no 1.455, de 7 de abril de 1976;

XVI - as receitas decorrentes de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros, efetuado por empresas regulares de linhas aéreas domésticas, e as decorrentes da prestação de serviço de transporte de pessoas por empresas de táxi aéreo;

XVII - as receitas auferidas por pessoas jurídicas, decorrentes da edição de periódicos e de informações neles contidas, que sejam relativas aos assinantes dos serviços públicos de telefonia;

XVIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços com aeronaves de uso agrícola inscritas no Registro Aeronáutico Brasileiro (RAB);

XIX - as receitas decorrentes de prestação de serviços das empresas de call center, telemarketing, telecobrança e de teleatendimento em geral;

XX - as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil;

XXI - as receitas auferidas por parques temáticos, e as decorrentes de serviços de hotelaria e de organização de feiras e eventos, conforme definido em ato conjunto dos Ministérios da Fazenda e do Turismo.

XXII - as receitas decorrentes da prestação de serviços postais e telegráficos prestados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos;

XXIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços públicos de concessionárias operadoras de rodovias;

XXIV - as receitas decorrentes da prestação de serviços das agências de viagem e de viagens e turismo.

XXV - as receitas auferidas por empresas de serviços de informática, decorrentes das atividades de desenvolvimento de software e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem como de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de software, compreendidas ainda como softwares as páginas eletrônicas.

XXVI - as receitas relativas às atividades de revenda de imóveis, desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e construção de prédio destinado à venda, quando decorrentes de contratos de longo prazo firmados antes de 31 de outubro de 2003;

XXVII - (VETADO)

XXVIII - (VETADO);

XXIX - as receitas decorrentes de operações de comercialização de pedra britada, de areia para construção civil e de areia de brita.

XXX - as receitas decorrentes da alienação de participações societárias.

Parágrafo único. Ficam convalidados os recolhimentos efetuados de acordo com a atual redação do inciso IX deste artigo.

§ 1o Ficam convalidados os recolhimentos efetuados de acordo com a atual redação do inciso IX deste artigo.

§ 2o O disposto no inciso XXV do caput deste artigo não alcança a comercialização, licenciamento ou cessão de direito de uso de software importado.

Dessa forma, entende Adolpho Bergamini²⁵, dentre outros Autores, que os sujeitos passivos do regime não-cumulativo são diferenciados daqueles do regime cumulativo por critérios objetivos e subjetivos de separação, presentes no artigo 10º da Lei 10.833/03 e consequentemente no artigo 8º da Lei 10.637/02:

Pela leitura do supracitado dispositivo (art. 10º, da Lei nº 10.833/03), fica evidente que o legislador elegeu dois grandes grupos para segregar as pessoas jurídicas que estarão sujeitas aos regimes cumulativos e não cumulativo: no primeiro o critério adotado é subjetivo, porquanto considera características tributárias da própria pessoa jurídicas; no segundo o critério é objetivo, porque submete algumas receitas ao regime cumulativo ainda que a pessoa jurídica esteja enquadrada no regime não-cumulativo.

Os critérios subjetivos do regime não cumulativo são os seguintes: (i) atividade econômica desempenhada; (ii) gozo de imunidade; e (iii) apuração do IRPJ com base no lucro presumido ou arbitrado. Já os critérios objetivos que sujeitam a pessoa jurídica (ainda que parcialmente) ao regime não-cumulativo é a afeição das receitas arroladas o artigo 10, transcrito linhas atrás.

Dessa forma, restou consignado como sujeitos passivos do regime não-cumulativo das contribuições sociais do PIS e da COFINS as pessoas jurídicas obrigadas a apurar seu Imposto de Renda sobre a apuração do lucro real, com algumas exceções expressas na lei, como por exemplo as instituições financeiras.

Por esse regime de apuração, efetuada, em regra, pelas empresas sujeitas à tributação do imposto de renda pelo lucro real, os insumos comprados para produção de bens ou prestação de serviços geram direito a crédito nessa sistemática.

Pelo regime da não-cumulatividade, a base de cálculo das contribuições é o valor do faturamento mensal, ou seja, o “total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil” (Lei nº 10.637, de 2002, art 1º, §§ 1º e 2º e Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, §§ 1º e 2º). Assim, fixaram como hipótese de incidência das contribuições, além do faturamento, quaisquer outras receitas, como, por exemplo, receitas não operacionais e receitas financeiras.

As alíquotas para o PIS/Pasep e Cofins, com a incidência não-cumulativa, são, respectivamente, de “um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento” (1,65%)²⁶ e de “sete inteiros e seis décimos por cento” (7,6%)²⁷. Por meio desse regime, o contribuinte pode descontar os créditos dos valores apurados aplicando as mesmas alíquotas.

Em se tratando de regime não-cumulativo não se sabe ao certo o montante a ser

²⁵ BERGAMINI, Adolpho et al. BERGAMINI, Adolpho (coord); PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord). PIS e COFINS na teoria e na prática: Uma abordagem completa dos regimes cumulativo e não cumulativo. São Paulo: MP, 2009. 132p.

²⁶ Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento)

²⁷ Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

recolhido de PIS e COFINS, pois o montante final será obtido com o resultado da subtração, do valor apurado, dos créditos calculados por meio da aplicação da alíquota de 1,65% e 7,6% aos montantes de determinados bens, serviços e despesas.

Nas contribuições do PIS e da COFINS, portanto, a base de cálculo não utiliza o tributo ou a alíquota incidida na operação anterior ao ciclo econômico (como será abordado no item do ICMS), mas sim o valor total da operação de aquisição de bens, serviços e despesas, sendo que em cima desse montante encontrado serão aplicadas as alíquotas de 1,65% e 7,6%.

Em âmbito constitucional, foi promulgada a Emenda Constitucional 42, de 19 de dezembro de 2003, que acrescentou o §12 ao artigo 195²⁸, consolidando o princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais, apresentando certa segurança jurídica ao contribuinte que não poderiam se verem obrigados a contribuir mesmo quando suas despesas superam suas receitas.

Dessa forma, entende Douglas Yamashita²⁹:

A despeito de entendimento contrários, pensamos que a redação do §12 do art. 195 da CF claramente não delega à lei a determinação do grau de não-cumulatividade. Nos termos desse dispositivo constitucional, caberá à lei tão somente definir os setores de atividade econômica para os quais tais contribuições seriam integralmente não-cumulativas, uma vez que o §12 determina, de modo cogente, que ‘as contribuições [PIS e COFINS] serão não-cumulativas’. Logo, não resta dúvida de que quaisquer restrições legais ou infralegais a esta não-cumulatividade serão inconstitucionais.

Ou seja, por força da Constituição de 1988, tais contribuições deverão ser sempre não-cumulativas para todos. O §12 em questão expressamente faculta ao legislador infraconstitucional escolher os setores de atividade econômica. Assim, o fato de o legislador ordinário não incluir determinados setores de atividade econômica na sistemática não-cumulativa de modo algum ferirá a Constituição.

Entende Fabiana Del Padre Tomé que o “princípio da não cumulatividade trata-se de um princípio constitucional erigido com a finalidade de evitar a sobreposição de cargas tributárias, impedindo a incidência de um mesmo tributo mais de uma vez sobre o valor que já serviu de base à sua cobrança”.³⁰

A finalidade constitucional do princípio da não-cumulatividade é desonerar do contribuinte de determinada cadeia ou setor econômico e, com isso, evitar oneração excessiva em setores específicos, e possibilitar uma maior percussão tributária.

²⁸ § 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, serão não-cumulativas.

²⁹ “Da não-cumulatividade do PIS e da COFINS e o conceito de insumos” *In*, GAUDÊNCIO, Samuel Carvalho; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Fundamentos do PIS e da COFINS. São Paulo: MP Editora, 2007, pp. 109-110.

³⁰ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **Natureza jurídica da “não-cumulatividade” da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS: Consequências e aplicabilidade.** *In* PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octávio Campos. PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p.540.

Portanto, a não-cumulatividade do PIS e da COFINS, tem o propósito de incentivar algumas atividades econômicas e desonerar os contribuintes do “efeito cascata” que lhes eram impostos pelo regime cumulativo. No entanto, é importante ressaltar também, que o regime não-cumulativo para o PIS e a COFINS estabeleceu alíquotas mais elevadas, em comparação ao regime cumulativo, o que por vezes acarreta em desvantagem ao contribuinte.

2.4 A Lei nº 9.718/98 e a Emenda Constitucional nº 20/98

Foi publicada a Medida Provisória nº 627/2013, posteriormente convertida na Lei nº 12.973/14, em 13 de maio de 2014 (“Lei 12.973/14”). A alteração legislativa, que entrou em vigor a partir de 1º de janeiro de 2015, empresta a definição de receita bruta empregada pelo regramento do imposto de renda, no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 (“Decreto-Lei nº 1.598/77”).

Dessa forma, o conceito de receita bruta antes da Lei 12.973/14 compreendia apenas os valores derivados das operações de vendas de bens em operações de conta própria, os serviços prestados e os resultados nas operações de conta alheia, caracterizando o caráter restritivo da norma, conforme era estabelecido no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77, reforçado pelo art. 31, da Lei nº 8.981/95, ambos abaixo:

Art. 12 - A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados. (...)

Art. 31. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.

Com o advento da Lei nº 12.973/14, o artigo 31 da Lei nº 8.981/95 foi revogado, e o artigo 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77 passou a conceituar a receita bruta aplicado aos tributos federais como o PIS e a COFINS, com a seguinte redação:

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.

De forma pormenorizada, o novo texto traz para o rol de receita bruta outros valores como as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica, abrangendo receitas particulares a depender da atividade exercida por cada contribuinte.

No regime cumulativo, a base de cálculo é o faturamento mensal, que tem respaldo na receita bruta estabelecida no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77. Ao modificar o artigo, a Lei nº 12.973/14 atingiu diretamente a apuração e recolhimento do PIS e da COFINS em

ambos os regimes (cumulativo e não-cumulativo).

Em artigo publicado, Werinton Garcia dos Santos³¹ estabeleceu dois principais impactos no PIS e na COFINS, após o advento da Lei nº 12.973/14:

Os principais impactos no PIS e na COFINS são:

1. Alargamento da base de cálculo: Para aquelas pessoas jurídicas que apuram suas contribuições pelo regime cumulativo, o aumento do campo de incidência representa consequente oneração dessas contribuições. Ou seja, o que antes não era oferecido por não estar contemplado como receita bruta, a partir da Lei 12.973/14 pode ser tributado a depender da análise do contribuinte.

2. Rateio dos créditos comuns: Aqueles que apuram as Contribuições pela sistemática não cumulativa e que aplicam o método de rateio dos créditos com base na receita bruta também foram impactados, devendo aplicar a nova disposição no Registro.

Em ambas as situações, a nova tratativa foi prejudicial ao contribuinte, isso porque o alargamento da base de cálculo aumenta o encargo tributário, e, no segundo caso, o aumento de receitas antes não classificadas e não levadas ao Registro, prejudicou a qualidade e tipificação dos créditos tributários do PIS e da COFINS.

A referida lei alterou também o artigo 1º, *caput*, e §1º, das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 para excluir de sua redação qualquer alusão ao signo faturamento, de modo que as bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS passaram a ser “o total das receitas auferidas”, que nos termos do dispositivo “compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.597, de 26 de dezembro de 1977”.

Segundo tal normativo, a receita bruta passa a abranger o “produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço da prestação dos serviços em geral, o resultado auferido nas operações de conta alheia, as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica³²”, além dos “tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente³³”.

Como se vê, enquanto a legislação anterior não tratava expressamente da inclusão dos tributos incidentes sobre a venda na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, a Lei nº 12.973/14 buscou contemplá-la de forma textual.

O alargamento da base de cálculo deu margem ao entendimento da União de que o Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (“ICMS”), imposto devido aos Estados-membros (art. 155, II, da CF/88³⁴), deveria ser incluído na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. Esse entendimento está fundado na ausência de previsão expressa

³¹SANTOS, Werinton Garcia dos; LUVIZETTO, Willian Ribeiro; QUIULI, Gabriel S.; Conceito de Receita Bruta pós Lei 12.973/14. Muita coisa mudou! Disponível em <http://www.garciaemoreno.com.br/artigo/14538/conceito_de_receita_bruta_ps_lei_1297314_muita_coisa_mudou!.html> Acesso em 17 out 2019.

³²Incisos I a IV, art. 1º, Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03

³³ §5º, art. 1º, Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03

³⁴ Art. 155 da CF/88. 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;

autorizando a exclusão do imposto estadual das bases de cálculo do PIS e da COFINS. Para entender melhor, o próximo capítulo tratará sobre os aspectos, bem como a abrangência do conceito de faturamento à luz do ICMS.

3 PREMISSAS DO ICMS

3.1 Histórico Constitucional

Em 1º de dezembro de 1965, surge, na Emenda Constitucional nº 18, pela primeira vez o imposto ICM – Imposto sobre Circulação de Mercadorias, que dispunha em seu artigo 12 as regras gerais do imposto:

Art. 12. Compete aos Estados o impôsto sôbre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores.

§ 1º A alíquota do impôsto é uniforme para tôdas as mercadorias, não excedendo, nas operações que as destinem a outro Estado, o limite fixado em resolução do Senado Federal, nos têrmos do disposto em lei complementar.

§ 2º O impôsto é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos têrmos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado, e não incidirá sôbre a venda a varejo, diretamente ao consumidor, de gêneros de primeira necessidade, definidos como tais por ato do Poder Executivo Estadual.

O antigo ICM, nas palavras de Kiyoshi Harada³⁵, “incidia exclusivamente sobre as operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por comerciantes, industriais e produtores, o que excluía as pessoas físicas que não exercem a atividade comercial, industrial ou produtora com habitualidade”.

Já nas Constituições de 1967 e 1969, restou mantido a incidência do imposto sobre operações de circulação de mercadoria apenas às pessoas físicas que as faziam com habitualidade, bem como, trouxe em seu artigo 23, inciso II, da CF 1969, o §1º do art. 3º, do Decreto-Lei 406/68, que regulamentava o regime não cumulativo do ICM:

§ 1º A lei estadual disporá de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o impôsto referente às mercadorias saídas do estabelecimento e o pago relativamente às mercadorias nêle entradas. O saldo verificado em determinado período a favor do contribuinte transfere-se para o período ou períodos seguintes.

O critério adotado pelo nosso ordenamento jurídico, conforme o §1º acima exposto, atua por meio de operações de “crédito” e “débito” do ICM, que será mais bem abrangido nos subitens subsequentes.

Na CF/88 houve o alargamento da abrangência do ICM, passando a incidir sobre os serviços de transporte intermunicipais e interestaduais e o de comunicação. Com o advento do artigo 155³⁶, o ICMS deixou de ser competência da União para se tornar competência dos

³⁵ HARADA, Kiyoshi. ICMS doutrina e prática. São Paulo, Editora Atlas – 2017, p. 2.

³⁶ 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;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;

IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;

b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

c) sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º;

d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita;

XI - não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos;

XII - cabe à lei complementar:

a) definir seus contribuintes;

b) dispor sobre substituição tributária;

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;

e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a";

f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b;

Estados e do Distrito Federal, bem como as demais regulamentações do imposto.

Atualmente, o ICMS é regulamentado pela Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996 (“LC nº 87/96”), a então chamada Lei Kandir, que posteriormente foi alterada pelas Leis Complementares nº 92/1997, 99/1999, 102/2000 e 114/2002.

3.2 Materialidade do ICMS

O ICMS é imposto que incide sobre as operações relativas à circulação de mercadoria e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, previsto no artigo 155 da Constituição Federal.

Pontes de Miranda³⁷ entende que a circulação de mercadoria sempre envolve transferência de propriedade ou posse, cujo conceito adotado é o da circulação jurídica:

O imposto sobre circulação é o imposto sobre o negócio jurídico bilateral, consensual, da compra-e-venda, e sobre qualquer outro negócio jurídico bilateral, ou unilateral, de que se irradie circulação.

Não atinge desde logo o contrato de comissão de venda se não há tradição da posse imediata ou mediata da mercadoria.

Analisando a regra matriz do imposto, é necessário esclarecer os conceitos adotados relativo a ‘operação’, ‘mercadoria’ e ‘circulação’. Autores como Geraldo Ataliba e Cleber Giardino³⁸ analisam o conceito de ‘operação’, alegando que:

Operações são atos jurídicos; atos regulados pelo Direito como produtores de determinada eficácia jurídica; são atos juridicamente relevantes; circulação de mercadoria são, nesse sentido, adjetivos que restringem o conceito substantivo de

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

§ 4º Na hipótese do inciso XII, h, observar-se-á o seguinte:

I - nas operações com os lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo;

II - nas operações interestaduais, entre contribuintes, com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, o imposto será repartido entre os Estados de origem e de destino, mantendo-se a mesma proporcionalidade que ocorre nas operações com as demais mercadorias;

III - nas operações interestaduais com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, destinadas a não contribuinte, o imposto caberá ao Estado de origem;

IV - as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g, observando-se o seguinte:

a) serão uniformes em todo o território nacional, podendo ser diferenciadas por produto;

b) poderão ser específicas, por unidade de medida adotada, ou ad valorem, incidindo sobre o valor da operação ou sobre o preço que o produto ou seu similar alcançaria em uma venda em condições de livre concorrência;

c) poderão ser reduzidas e restabelecidas, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b.

§ 5º As regras necessárias à aplicação do disposto no § 4º, inclusive as relativas à apuração e à destinação do imposto, serão estabelecidas mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g.

³⁷ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. Comentários à Constituição de 1967. São Paulo: RT, t. II, p. 491.

³⁸ “Núcleo da Definição Constitucional do ICM”, *Revista de Direito Tributário* vols. 25/26, p. 105

operações.

Já, no entendimento de Souto Maior Borges³⁹⁴⁰:

A operação – fato gerador do imposto – pode ser jurídica, embora não deva necessariamente uma compra e venda, como acontecia com o velho IVC, que aliás, fora estendida à troca e à empreitada, o que nos parece bem difícil – talvez impossível – é que a mercadoria seja objeto de operação econômica legítima sem que ocorra ato ou negócio jurídico. Creemos que o legislador ampliou o IVC dos negócios jurídicos de venda para quaisquer atos jurídicos que transfiram o domínio sobre mercadorias entregues à circulação econômica.

Já no caso da circulação, segundo elemento essencial para caracterizar a incidência de ICMS, entende Carvalho de Mendonça⁴¹:

As mercadorias, passando por diversos intermediários no seu percurso entre os produtores e os consumidores, constituem objeto de variados e sucessivos contratos. Na cadeia dessas transações dá-se uma série continuada de transferência da propriedade ou posse das mercadorias. Eis o que se diz circulação de mercadorias.

É possível separar a circulação em forma física (trânsito de bens pela via pública), econômica (alteração nas fases de produção, circulação e consumo) e jurídica (alteração na titularidade dos bens e das mercadorias). Entende o STJ no Recurso Especial nº 1.364.869/MG⁴² que:

A mera reposição de peças em bem locado pelo contribuinte não representa circulação jurídica de mercadoria, porquanto não induz à transferência da propriedade ou da posse da coisa. Trata-se apenas da manutenção indispensável do bem, sem a qual o objeto de locação perde sua utilidade, constatando-se, ao fim, que a propriedade permanece incólume pelo locador. Não há, portanto, troca de titularidade a ensejar o fato gerador do ICMS. (REsp nº 1.364.869-MG – 2ª. T. – rel. Min. Humberto Martins – j. 2.5.13 – Dje 16.5.13).

Em sendo assim, resta esclarecer o conceito de ‘mercadoria’. José Eduardo Soares de Melo⁴³ entendeu que:

Mercadoria é bem corpóreo (ou virtual) da atividade empresarial do produtor, industrial, e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, e distinguindo-se das coisas que tenham qualificação diversa, segundo a ciência contábil, considerando, ainda, o fornecimento de energia elétrica conforme previsto no art. 155, §3º, CF.

Dito isso, o ICMS incide também sobre serviços privados de transporte intermunicipal e interestadual que não se confundem com os serviços públicos que são onerados por taxas⁴⁴.

E ainda, há a incidência de ICMS no serviço de comunicação, que na definição de

³⁹ “O fato gerador do ICM e os Estabelecimento Autônomos”, *Revista de Direito Administrativo* vol. 103, p. 33

⁴⁰ *Direito Tributário Atual*, p. 582, citado pelo Autor na *Revista de Direito Administrativo* vol. 103, p. 35

⁴¹ *Tratando de Direito Comercial Brasileiro*, vol. VI/76, 3ª Ed., Rio de Janeiro: Freitas Bastos, parte I.

⁴² (REsp nº 1.364.869-MG – 2ª. T. – rel. Min. Humberto Martins – j. 2.5.13 – Dje 16.5.13).

⁴³ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS Teoria e Prática**. 14ª Ed. rev. e atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2018. p. 17.

⁴⁴ art. 145, II, da CF

Roque Carrazza⁴⁵:

A hipótese de incidência possível do ICMS em pauta é prestar a terceiros (um tomador e um receptor), em caráter negocial, um serviço de comunicação.

A simples disponibilização de informações não materializa o ICMS, sendo necessária a prestação de serviços de comunicação, em que haja uma relação negocial.

Dos conceitos postos acima, é possível concluir quais os elementos configuram a materialidade (fato gerador) do ICMS, quais sejam, operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação.

3.3 Base de Cálculo, Alíquotas e Sujeito Passivo

O Código Tributário Nacional - CTN dispõe em seu artigo 119⁴⁶ que o sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público a qual possui a atribuição de exigir seu cumprimento, que no caso do ICMS é o Estado.

O artigo 1º da Lei Complementar nº 87 explana no mesmo sentido, tal como:

Art. 1º. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre 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.

Historicamente, o ICMS era exigível apenas as pessoas que importassem mercadorias do exterior, de forma que a CF/88 limitava a oponibilidade do tributo em seu artigo 155, inciso IX, § 2º, alínea 'a'⁴⁷. Assim, o ICMS era exigível dos comerciantes, produtores e industriais, visto que apenas estes se enquadravam na categoria de adquirentes de produtos com a intenção de revender para obter lucro.

Desta forma, as pessoas naturais estavam autorizadas a realizar importações sem a contingência legal do tributo, desde que não o destinassem à comercialização. Entretanto, esta isenção abriu precedente para que pessoas físicas utilizassem deste argumento para realizar importações sem a incidência do tributo. Assim, a legislação sofreu alteração através da Lei Complementar nº 87/96.

⁴⁵ CARRAZZA, Roque. ICMS, 17ª Ed., p. 253.

⁴⁶ Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

⁴⁷ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;

3.3.1 A modificação trazida pela Lei Complementar nº 87/96

Foi pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001 que a incidência do ICMS se abrangeu “a pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto⁴⁸”. Entretanto, a Súmula do STF nº 660 dispõe que “Não incide o ICMS na importação na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto”.

Posto isso, resta ao contribuinte figurar no polo passivo desta obrigação tributária, como qualquer pessoa, física ou jurídica, que esta obrigada ao seu cumprimento, conforme art. 4º da Lei Complementar nº 87:

Art. 4º. Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único: É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade:

I - importe mercadorias do exterior, ainda que as destine a consumo ou ao ativo permanente do estabelecimento;

Com essa nova legislação, o tributo se tornou exigível às pessoas físicas que antes não eram obrigadas a contribuir com o ICMS, restando isenta a pessoa física que não havendo a prática habitual de atos de mercancia.

E ainda, a Lei Complementar alargou ainda mais o sujeito passivo do ICMS para incluir as pessoas físicas ou jurídicas que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial, importem mercadorias ou bens do exterior e adquiram mercadorias em licitações⁴⁹.

Dessa forma, estabelecido os sujeitos passivos do ICMS, cabe esclarecer, sucintamente, a base de cálculo do imposto dentre os seus diversos fatos geradores.

A base de cálculo do imposto estrutura o cerne sobre o qual incidirá aquele determinado tributo, tendo como escopo a quantificação do objeto da imposição fiscal. Utilizando o fato gerador como parâmetro, é possível descobrir a base de cálculo do imposto.

Como dito acima, o fato gerador do ICMS é a operação de circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte intermunicipal, interestadual e de comunicação. Assim sendo, a base de cálculo do ICMS se divide na operação mercantil e na prestação de serviços.

⁴⁸REZENDE, Natalia Soares de - **Contribuições sociais: Pis e Cofins** – Disponível em < <https://nataliasr.jusbrasil.com.br/artigos/183874937/contribuicoes-sociais-pis-e-cofins> > Acesso em 25 out 2019.

⁴⁹ parágrafo único do art. 4º, da LC nº 87/96

A Lei Complementar nº 87/96, em seu artigo 13⁵⁰, traz todas as hipóteses da base de cálculo do imposto, sendo que o inciso I estabelece a base de cálculo em cima do valor da operação, quando da saída da mercadoria do estabelecimento, na transmissão da propriedade e etc.

Já na prestação de serviço de transporte e comunicação, previsto no inciso III do mesmo artigo, a base de cálculo é o preço do serviço, sendo que quando se tratar de serviço gratuito, não há a incidência do ICMS, pois sua base de cálculo é zero.

⁵⁰Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

II - na hipótese do inciso II do art. 12, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço;

III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;

IV - no fornecimento de que trata o inciso VIII do art. 12;

a) o valor da operação, na hipótese da alínea a;

b) o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada, na hipótese da alínea b;

V - na hipótese do inciso IX do art. 12, a soma das seguintes parcelas:

a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 14;

b) imposto de importação;

c) imposto sobre produtos industrializados;

d) imposto sobre operações de câmbio;

e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras;

VI - na hipótese do inciso X do art. 12, o valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização;

VII - no caso do inciso XI do art. 12, o valor da operação acrescido do valor dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente;

VIII - na hipótese do inciso XII do art. 12, o valor da operação de que decorrer a entrada;

IX - na hipótese do inciso XIII do art. 12, o valor da prestação no Estado de origem.

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do **caput** deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

§ 2º Não integra a base de cálculo do imposto o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos.

§ 3º No caso do inciso IX, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto.

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

§ 5º Nas operações e prestações interestaduais entre estabelecimentos de contribuintes diferentes, caso haja reajuste do valor depois da remessa ou da prestação, a diferença fica sujeita ao imposto no estabelecimento do remetente ou do prestador.

Quando se trata de fornecimento de bebida e alimentação, a base de cálculo considera o valor da operação, abrangendo mercadoria e serviço, conforme disposto no artigo 13, inciso II.

O artigo 13, §1º, inciso I da LC nº 87/96 traz a previsão de incidência do ICMS na própria base de cálculo, previsão essa trazida com a Emenda Constitucional nº 33/2001, que por sua vez restou previsto no artigo 155, inciso XII, alínea 'i' da CF/88.

A LC 87/96, alterada pela LC 114/2002, tratou das bases de cálculos em momentos distintos, sendo (i) no regime normal do imposto, que incide o ICMS na própria base de cálculo nas operações realizadas pelo contribuinte, e (ii) no regime de substituição tributária, os quais são indicados os elementos e os montantes que devem se considerados para apuração do ICMS, mas não concluiu o valor que compõem a base de cálculo.

3.3.2 A Emenda 87/2015 e o diferencial de alíquotas

A CF/88 em seu artigo 155, §2º traz a seguinte redação:

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

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;

Depreende-se que compete ao Senado Federal estabelecer as alíquotas mínimas e máximas nas operações interestaduais e de exportação.

As alíquotas interestaduais, por sua vez, estão regulamentadas na Resolução nº 22 de 1989, sendo que em seu parágrafo único do art. 1º traz a “alíquota de 7% para operações interestaduais que destinarem mercadorias ou serviços a contribuintes dos Estados de regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e para o Espírito Santo”.

Já para as regiões Sul e Sudeste, a alíquota interestadual nas operações e serviços será de 12%⁵¹.

A Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015, alterou a redação do inciso VII do §2º, do artigo 155 da CF/88, que antes dispunha que quando o destinatário não fosse contribuinte (Consumidor final), o ICMS caberia integralmente ao Estado de origem da operação, ou seja, a unidade de origem da mercadoria, não cabendo nada ao Estado destinatário.

Quando o destinatário for contribuinte, ou seja, não for consumidor final, o imposto caberia ao Estado de origem da mercadoria o valor da alíquota interna e ao Estado de destino da mercadoria a diferença entre a alíquota interna e a interestadual⁵².

Ou seja, pela antiga redação do art. 155 da CF, na operação realizada entre contribuintes, o ICMS era partilhado entre os Estados, entretanto, quando a operação era realizada entre contribuinte e consumidor final, o imposto ficava inteiro para o Estado de origem da mercadoria.

Para sanar esse desequilíbrio arrecadatório, a EC 87/15 passou a aplicar as alíquotas interestaduais também nas operações destinadas ao consumidor final, ficando o Estado de destino da mercadoria com o diferencial de alíquotas (DIFAL), conforme redação abaixo:

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;

Com essa nova sistemática de incidência de ICMS o Estado de origem, que antes nas operações destinadas a consumidores finais ficava com toda a arrecadação do ICMS, passou a perder a maior parte de sua arrecadação para o Estado do destinatário da mercadoria ou serviço.

Assim, o art. 99 da ADCT⁵³, funciona como uma regra de transição para que os Estados de origem da mercadoria ou serviços de ICMS se adequam a nova incidência do ICMS interestadual em operações destinadas a consumidores finais não contribuintes do ICMS, conforme inciso VII, do art. 155, § 2º da CF, ou seja, proporciona a esses Estados um

⁵¹ Inciso II, parágrafo único, art. 1º, Resolução nº 22/89.

⁵² Art. 155, §2º, VII, b e VIII da CF - antes da EC 87/2015

⁵³ incluído pela EC 89/2015

prazo para que se acostumem e busquem outras formas de reporem essa perda significativa de sua arrecadação, conforme se observa pela transcrição do art. 99 da ADCT:

Art. 99. Para efeito do disposto no inciso VII do § 2º do art. 155, no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será partilhado entre os Estados de origem e de destino, na seguinte proporção:

I - para o ano de 2015: 20% (vinte por cento) para o Estado de destino e 80% (oitenta por cento) para o Estado de origem;

II - para o ano de 2016: 40% (quarenta por cento) para o Estado de destino e 60% (sessenta por cento) para o Estado de origem;

III - para o ano de 2017: 60% (sessenta por cento) para o Estado de destino e 40% (quarenta por cento) para o Estado de origem;

IV - para o ano de 2018: 80% (oitenta por cento) para o Estado de destino e 20% (vinte por cento) para o Estado de origem;

V - a partir do ano de 2019: 100% (cem por cento) para o Estado de destino.

A EC 87/15 tentou minimizar os efeitos das disputas entre os Estados conhecido como Guerra Fiscal, o que, com a nova redação dada ao artigo 155, teve parcela de êxito.

Ademais, é importante ressaltar que além das alíquotas já trazidas aqui, o Senado Federal fixou outras alíquotas específicas, sendo que as mais importantes estão elencadas abaixo:

- a) Operações ou prestação de serviços destinados a contribuintes localizados nos Estados de Sul e Sudeste (exceto Espírito Santo) – alíquota de 12% (Resolução 22/99)
- b) Operações ou prestação de serviços destinados a contribuintes localizados nos demais Estados e Distrito Federal – alíquota 7% (Resolução 22/99)
- c) Operações com bens e mercadorias importados no exterior – 4% (Resolução 13/12)

Dessa forma, resta claro que as alíquotas do ICMS são de suma importância no estudo do imposto, visto que suas peculiaridades devem ser levadas à tona quando da apuração do imposto devido.

3.4 Regime não cumulativo – Operação Débito x Crédito

O ICMS é classificado como imposto plurifásico, ou seja, incide em todas as etapas da operação econômica, desde a fonte produtora até o consumidor final.

O artigo 155, §2º, I⁵⁴, da CF traz a previsão de que o ICMS será não-cumulativo de uma operação para outra realizada pelo mesmo Estado ou outro.

⁵⁴§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

A não-cumulatividade determina que o imposto pago na operação anterior seja compensado do que for devido na operação seguinte, privilegiando a neutralidade tributária das operações e gerando maior dinamismo econômico.

O ICMS adota a modalidade de tributação da não-cumulatividade por compensação. Explica Kiyoshi Harada a diferença entre a modalidade de compensação e a modalidade de valor agregado⁵⁵:

I – Na modalidade de tributação não cumulativa por compensação temos o seguinte:

- a) na primeira etapa de circulação, do produtor ao atacadista: mercadoria no valor de R\$ 100,00 à alíquota de 18% resulta no imposto de R\$ 18,00;
- b) na segunda etapa, do atacadista para o varejista: mercadoria no valor de R\$ 120,00 a alíquota de 18% resulta no imposto de R\$ 21,60. Imposto a pagar = valor do “b” menos o valor do “a” = R\$ 21,60 – R\$ 18,00 = R\$ 3,60, que é o valor do imposto a recolher;
- c) na terceira etapa, do varejista para o consumidor final: mercadoria no valor de R\$ 150,00 à alíquota de 18% resulta no imposto de R\$ 27,00. Imposto a pagar = valor do “c” menos o valor do “b” = R\$ 27,00 – R\$ 21,60 = R\$ 5,40 que é imposto a recolher.

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

II – Na modalidade de tributação pelo Valor Agregado

- a) na primeira etapa de circulação do produtor ao atacadista: mercadoria no valor de R\$ 100,00 à alíquota de 18% resulta no imposto de R\$ 18,00 a ser recolhido;
- b) na segunda etapa de circulação, do atacadista para o varejista: mercadoria no valor de R\$ 120,00 incidindo a alíquota de 18% sobre o valor acrescido de R\$ 20,00 resulta no imposto de R\$ 3,60 a ser recolhido;
- c) na terceira etapa de circulação, do varejista para o consumidor final: mercadoria no valor de R\$ 150,00 incidindo o imposto sobre o valor acrescido de R\$ 30,00 à alíquota de 18% resulta no imposto no valor de R\$ 5,40 a ser recolhido.

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

Da leitura do trecho acima é possível perceber que a modalidade utilizada no IVA se atribui em cima do valor acrescido em cada etapa da operação, o que torna muito mais fácil o cálculo, além de gerar mais segurança tributária e facilidade de fiscalização, já no ICMS, se compensa o valor total pago na operação anterior com o valor total de imposto na operação seguinte.

Na não-cumulatividade do ICMS, diferente do PIS e COFINS, a natureza jurídica é financeira, se aplicando em cima do imposto creditado na entrada e aquele resultante da saída, sendo feita apuração imposto sobre imposto e não base de cálculo sobre base de cálculo como nas contribuições.

Ressalta-se que o princípio da não-cumulatividade não é absoluto no ICMS, expondo o § 2º, inciso II do artigo 155 da CF/88 o 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;

55 Utilizado para apurar o IVA

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

(...)

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

- a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
- b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

A não incidência (dispensa do pagamento do tributo devido) e a isenção (não abrangência do imposto naquele serviço/mercadoria) são formas de flexibilizar a não cumulatividade, já que, em linhas gerais, em ambos os casos não há o fato gerador do tributo, não cabendo ao contribuinte exigir o estorno do crédito do ICMS nas hipóteses acima, já que vedado na Carta Magna.

3.5 A Seletividade do imposto

A Seletividade do ICMS vem prevista no artigo 155, §2º, III, conforme disposto:

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

Portanto, da leitura do inciso acima se entende que a seletividade do ICMS é facultativa e será aplicada sobre a essencialidade da mercadoria e serviços aos quais incide o ICMS.

Mesmo que não obrigatório, o ICMS seletivo deve respeitar os princípios constitucionais que permeiam a seletividade obrigatória do Imposto Sobre Produto Industrializado – IPI – estando vedadas arbitrariedades para arrecadar mais imposto sobre mercadorias e serviços que não podem ser considerados como essenciais.

Entende José Eduardo Soares de Melo que a seletividade deveria excluir a incidência do ICMS relativamente aos gêneros de primeira necessidade (mercadorias componentes de cesta básica...), mas não é possível verificar essa aplicação, como ele mesmo conclui, como no caso de fornecimento de energia elétrica e da prestação de serviço de comunicação onerados com a alíquota de 25%⁵⁶.

⁵⁶ MELO José Eduardo Soares de. **ICMS Teoria e Prática**. 14 Ed., rev. e anual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2018. p. 308.

4 TEMA 69 DO STF - EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS

4.1 *leading case* RE 574.706/PR

Em sessão de julgamento realizada no dia 15 de março de 2017, o Plenário do STF finalizou o julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706 (RE 574.706) e fixou o Tema 69 de Repercussão Geral no sentido de que “o ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da Cofins”.

Por maioria de votos⁵⁷, prevaleceu o entendimento de que o valor arrecadado a título de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte e, por conseguinte, não pode integrar a base de cálculo dessas contribuições, destinadas ao financiamento da seguridade social.

O voto vencedor proferido pela Ministra Cármen Lúcia (Presidente e Relatora) adotou o entendimento de que a arrecadação do ICMS não se enquadra entre as fontes de financiamento da seguridade social previstas nas Constituição, pois não representa faturamento ou receita, representando apenas ingresso de caixa ou trânsito contábil a ser totalmente repassado ao fisco estadual⁵⁸.

Além da Ministra Cármen Lúcia, votaram pelo provimento do recurso a Ministra Rosa Weber e os Ministros Luiz Fux, Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio e Celso de Mello. Ficaram vencidos os Ministros Edson Fachin (que inaugurou a divergência), Luís Roberto Barroso, Dias Toffoli e Gilmar Mendes.

⁵⁷ Na votação, foram proferidos 6 votos favoráveis e 4 votos desfavoráveis.

⁵⁸ Confira-se, a esse respeito, o trecho abaixo do Informativo STF nº 857: “Prevaleceu o voto da ministra Cármen Lúcia (Presidente e relatora). Consignou que a inclusão do ICMS na base de cálculo das referidas contribuições sociais leva ao inaceitável entendimento de que os sujeitos passivos desses tributos faturariam ICMS, o que não ocorre. Assim, enquanto o montante de ICMS circula por suas contabilidades, os sujeitos passivos das contribuições apenas obtêm ingresso de caixa de valores que não lhes pertencem. Em outras palavras, o montante de ICMS, nessas situações, não se incorpora ao patrimônio dos sujeitos passivos das contribuições, até porque tais valores são destinados aos cofres públicos dos Estados-Membros ou do Distrito Federal.

Ponderou, igualmente, que a parcela correspondente ao ICMS pago não tem natureza de faturamento (nem mesmo de receita), mas de simples ingresso de caixa. Por essa razão, não pode compor a base de cálculo da contribuição para o PIS ou da COFINS.

Asseverou que tanto a análise jurídica quanto a contábil do ICMS — ambas pautadas em sua não cumulatividade, principal característica desse tributo — revelam não ser possível incluir o ICMS na base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS, nem também excluí-lo totalmente. Isso porque, enquanto parte do montante do ICMS é entregue diretamente ao Estado, parte dele mantém-se no patrimônio do contribuinte até a realização de nova operação. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS, entretanto, leva em consideração apenas o conteúdo normativo do art. 155, § 2º, I, da CF1.”

O entendimento esposado no RE 574.706 foi no mesmo sentido daquele adotado por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 240.785-259 (“RE 240.785-2”), único julgamento no qual o STF já havia se manifestado sobre a matéria anteriormente.

4.2 O ICMS e o conceito de faturamento

A base de cálculo é o elemento da regra matriz de incidência tributária que dimensiona a materialidade do tributo que se pretende analisar; ou seja, no caso sobre análise, é a base de cálculo que indicará o evento tributário que estará sujeito à incidência do PIS e da COFINS.

Tanto no caso da contribuição ao PIS como da COFINS, a base de cálculo eleita pelo legislador até o advento das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 era o faturamento da pessoa jurídica, como visto anteriormente.

Apesar da Constituição Federal não explicitar o alcance da palavra faturamento, o STF, quando do julgamento dos Recursos Extraordinários nº 346.084, nº 358.273, nº 357.950 e nº 390.840, em sessão do dia 09/11/2005, consagrou o entendimento de que faturamento e receita exprimem realidades jurídicas que não se confundem, sendo aquele uma espécie desta.

Na mesma oportunidade, a Suprema Corte conceituou “faturamento” como o produto da venda de mercadorias e/ou da prestação de serviços, tal qual disposto na LC nº 7/70 e LC nº 70/91. Não há dúvidas, portanto, de que o faturamento, base de cálculo do PIS e da COFINS, resulta do produto da venda de mercadorias e/ou da prestação de serviços.

Inclusive, essa questão já foi definitivamente decidida pelo STF, que ao declarar a inconstitucionalidade o §1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, firmou o entendimento de que o advento da Emenda Constitucional nº 20/98 não teria o condão de convalidar lei inconstitucional em seu nascedouro.

Nunca é demais ressaltar que o legislador não está livre para introduzir na base de cálculo elementos estranhos à regra-matriz, sob pena de descaracterizar o tributo. Nesse sentido, nos termos do artigo 114 do CTN⁶⁰, só integram o fato jurídico tributário as situações definidas em lei como necessárias à sua ocorrência.

Dessa forma, o ICMS, por não corresponder ao conceito de faturamento - situação

⁵⁹ No julgamento do RE nº 240.785-2, por maioria de votos (7 votos favoráveis a 2 votos contrários), o STF entendeu que o ICMS não integraria o conceito de receita bruta do contribuinte, para fins de apuração base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, constituindo receita única do Estado. O acórdão transitou em julgado em 23/02/15.

⁶⁰ Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

definida em lei como necessária à ocorrência do fato gerador - não pode integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Com efeito, faturamento é a contrapartida econômica auferida pelas empresas como riqueza própria em consequência do desempenho de suas atividades típicas, quais sejam venda de produtos e prestação de serviços.

Pela leitura da definição acima é possível constatar que o ato de faturar é privativo do contribuinte, ou seja não está relacionado com a atividade do Estado. Assim, a ilegitimidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS decorre da própria natureza de tributo descrita pelo art. 3º do CTN⁶¹.

4.3 Da impossibilidade de caracterizar ICMS como receita do contribuinte

Como mencionado no Item 2, a EC nº 20/98 modificou o art. 195, I, 'b', da CF/88 para incluir a receita da empresa como materialidade da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, anteriormente restrita ao faturamento da pessoa jurídica.

Em face dessa nova competência da União de tributar, foram editadas as Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 instituindo o regime não-cumulativo das referidas contribuições, cuja base de cálculo consiste no faturamento mensal da empresa, sendo este o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Com o advento da Lei nº 12.973/14, os artigos 1ºs das referidas Leis foram alterados para, excluindo o signo "faturamento", determinar como base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS "o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil".

Nesse sentido, a fixação de tais conceitos se faz necessária para que se estabeleça o núcleo do critério material de incidência das referidas contribuições sob a égide de qualquer das citadas leis, qual seja: auferir receitas.

O faturamento é espécie do gênero receita, estando esse signo - como bem definiu o STF - relacionado exclusivamente às atividades operacionais do contribuinte, isto é, à venda de mercadorias e/ou prestação de serviços.

⁶¹ Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Toda receita deve causar necessariamente aumento no patrimônio da pessoa jurídica, como leciona Ricardo Mariz de Oliveira⁶²:

Por outro lado, a receita é considerada, sem qualquer mínima oposição seja de quem for, como um fator de aumento do patrimônio. Este dado, efetivamente, está presente em todas as manifestações contrárias a propósito do tema, assim como pode ser extraído dos princípios contábeis e das leis que aludem à receita, se não expressamente, no mínimo implicitamente.

Partilhando desse entendimento, Aliomar Baleeiro⁶³ ressaltou a distinção entre meros ingressos e receitas, concluindo que, se não houver incremento patrimonial, os valores não poderão ser caracterizados como receita, *in verbis*:

ENTRADAS OU INGRESSOS. As quantias recebidas pelos cofres públicos são genericamente designadas como ‘entradas’ ou ‘ingressos’. Nem todos esses ingressos, porém, constituem receitas públicas, pois alguns deles não passam de ‘movimentos de fundo’, sem qualquer incremento do patrimônio governamental, desde que estão condicionados à restituição posterior ou representam mera recuperação de valores emprestados ou cedidos pelo governo.

E, ainda que se busque o conceito meramente contábil de receita, do mesmo modo não seria possível considerar os valores arrecadados pelo contribuinte referentes ao ICMS como receitas próprias. A esse respeito, vale citar o seguinte Pronunciamento do IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil⁶⁴:

RECEITA correspondente a acréscimos nos ativos ou decréscimos nos passivos, reconhecidos e medidos em conformidade com os princípios de contabilidade geralmente aceitos, resultantes dos diversos tipos de atividade e que possam alterar o patrimônio líquido.

Acréscimos nos ativos e decréscimos nos passivos, designados como receita, são relativos a eventos que alteram bens, direitos e obrigações. Receita, entretanto, não incluiu todos os acréscimos no ativo ou decréscimos nos passivos. Recebimento de numerário por venda implica em alteração do patrimônio líquido. Por outro lado, o recebimento por empréstimo tomado ou o valor de um ativo comprado a dinheiro, não são receita, porque não alteram o patrimônio líquido.

Com efeito, quando o Constituinte escolheu como hipótese de incidência das contribuições o signo “receita”, o fez tecnicamente, vedando sua utilização em afronta à definição, conteúdo e alcance adotados pelos direitos comercial e civil e pelas regras específicas da contabilidade.

Em outras palavras, não se pode afirmar que a Constituição escolheu o termo “receita” aleatoriamente, ou mesmo exemplificativamente, sob pena de afronta ao art. 110 do

⁶² Conceito de receita como hipótese de Incidência das Contribuições para a Seguridade Social (Para Efeitos da COFINS e da Contribuição ao PIS), Repertório IOB de Jurisprudência – 1ª quinzena de janeiro de 2001, nº 1/2001/Caderno 1, pg. 43.

⁶³ BALEEIRO, Aliomar. Uma Introdução à Ciência das Finanças. Ed. 5. Forense, 130.

⁶⁴ Pronunciamento IBRACON XIV – “Receitas e Despesas – Resultados”:

CTN⁶⁵ e os princípios da legalidade e tipicidade tributária, insculpidos nos arts. 5º, II⁶⁶, e 150, I⁶⁷, da CF e art. 9º, I⁶⁸, e 97, I⁶⁹, do CTN, por estender o tributo sobre valores sem amparo constitucional e legal.

Sob esse prisma, o ICMS não constitui ingresso de nova receita ao contribuinte, mas sim receita dos Estados-membros, que meramente transita pelas contas da pessoa jurídica.

Nesse sentido, confira-se o voto do Ministro Marco Aurélio quanto à inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS cumulativa⁷⁰:

Descabe assentar que os contribuintes da COFINS faturam, em si, o ICMS. O valor deste revela, isto sim, um desembolso a beneficiar a entidade de direito público que tem competência para cobrá-lo. A conclusão a que chegou a Corte de origem, a partir da premissa errônea, importa na incidência do tributo que é a COFINS, não sobre o faturamento, mas sobre outro tributo já agora de competência de unidade da Federação. (...)

Difícil é conceber a existência de tributo sem que se tenha uma vantagem, ainda que mediata, para o contribuinte, o que se dirá quanto a um ônus, como é o ônus fiscal atinente ao ICMS. O valor correspondente a este último não tem natureza de faturamento. Não pode, então, servir à incidência da COFINS, pois não revela medida de riqueza apanhada pela expressão contida no preceito da alínea 'b' do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal.

Ressalte-se que o ICMS foi instituído pela Constituição Federal como receita derivada dos Estados, tendo a pessoa jurídica, apenas por respeito ao princípio da não-cumulatividade do imposto⁷¹, o dever de arrecadar o tributo, compensando seus créditos e débitos referentes à etapa/operação posterior, sendo, portanto, receita dissociada do contribuinte.

⁶⁵ Tal tema, já foi debatido exaustivamente pelo Augusto Supremo Tribunal Federal em casos semelhantes, como por exemplo, no precedente do Recurso Extraordinário nº 166.722/RS, onde se discutiu qual seria o alcance da expressão “folha de salários” para tributação pela contribuição previdenciária do art. 195, I, “a”, da Constituição Federal, e nos Recursos Extraordinários nºs 346.084, 357.950, 358.273 e 390.840, em que se discutiu o termo faturamento para fins de incidência da COFINS, instituída pelo art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98.

⁶⁶ 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:

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

67 Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

68 Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - instituir ou majorar tributos sem que a lei o estabeleça, ressalvado, quanto à majoração, o disposto nos artigos 21, 26 e 65;

69 Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção.

⁷⁰ Recurso Extraordinário nº 240.785

⁷¹ art. 155, II, § 2º, I da CF/88 e art. 19 da LC 87/96 - Art. 19 da LC 87/96. 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.

A propósito, essa é uma situação bastante similar ao que previu o Constituinte no artigo 212, §1º, da CF⁷², ao considerar que a parcela da arrecadação de impostos transferidas pela União aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios não é considerada receita da União.

Nesse sentido, corrobora a Norma Internacional de Contabilidade – IAS 18 - que dispõe que “Importâncias cobradas por conta e em favor de terceiros, tais como impostos sobre vendas, mercadorias e serviços, e impostos sobre o valor agregado não são benefícios econômicos que fluem para a entidade e não resultam em aumentos no patrimônio líquido (...)”⁷³.

Resta claro, portanto, o que o ato de auferir receita bruta é privativo do contribuinte⁷⁴, inexistindo qualquer menção à atividade do Estado, conforme a definição de tributo inculpada no art. 3º do CTN. Em outras palavras, o fato tributado é sempre decorrente de uma atividade do particular.

Nesse passo, cabe mencionar voto do Ministro Marco Aurélio, nos autos do Recurso Extraordinário nº 240.785, no qual, por maioria de votos, foi excluído o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS:

Descabe assentar que os contribuintes da COFINS faturam, em si, o ICMS. O valor deste revela, isto sim, um desembolso a beneficiar a entidade de direito público que tem a competência para cobrá-lo. A conclusão a que chegou a Corte de origem, a partir de premissa errônea, importa na incidência do tributo que é a COFINS, não

⁷²Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino. § 1º - A parcela da arrecadação de impostos transferida pela União aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, ou pelos Estados aos respectivos Municípios, não é considerada, para efeito do cálculo previsto neste artigo, receita do governo que a transferir.

⁷³ Tradução livre do IBRACON:

“A receita é definida, na Estrutura Conceitual para a Preparação e Apresentação das Demonstrações Contábeis, como aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma de entrada ou incremento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam no aumento do patrimônio líquido, exceto aqueles aumentos decorrentes de contribuições de capital, por parte dos acionistas/cotistas...

(Continuação)

8.A receita inclui somente a entrada bruta dos benefícios econômicos recebidos e a receber pela entidade, decorrentes de suas próprias transações. Importâncias cobradas por conta e em favor de terceiros, tais como impostos sobre vendas, mercadorias e serviços, e impostos sobre o valor agregado não são benefícios econômicos que fluem para a entidade e não resultam em aumentos no patrimônio líquido. Portanto, são excluídos da receita de vendas (receita de vendas deve ser registrada pelo valor líquido de impostos).

⁷⁴ “Se a hipótese de incidência, in casu, consiste essencialmente em ‘faturar’, já se vê que, como quer o CTN, o ‘fato gerador’ da obrigação de recolher o tributo se constitui numa situação independente de qualquer atividade estatal. Quem ‘fatura’ – isto é: pratica concretamente aos fatos que constituem a materialidade da hipótese de incidência tributária – é o particular contribuinte, e não o Estado.(...)”

Ora, basta o ato do particular, é suficiente a configuração da situação consistente no ato de ‘faturar’, ou ter ‘faturamento’ (realizado por particular), para que se considere ‘ocorrido’ o fato gerador (art. 144 do CTN). Aí está a demonstração – com base exclusiva no direito positivo vigente – de que fato (ou circunstância de fato) que dá nascimento à obrigação de pagar o tributo previsto na letra ‘b’ do art. 3º, da Lei Complementar 7 é um fato não consistente em nenhuma atividade estatal, mas que se configura e se consuma com simples comportamento do particular. (Geraldo Ataliba, Op. Cit.)

sobre o faturamento, mas sobre outro tributo de competência de Unidade de Federação.

Caso a União pretendesse instituir outras fontes de custeio da Previdência Social, que não a receita ou faturamento do contribuinte, deveria utilizar o instrumento adequado, ou seja, a lei complementar, a teor dos artigos 154 I⁷⁵ e 195, § 4º da CF⁷⁶.

Portanto, considerando que o valor correspondente ao ICMS apenas transita pelas contas do contribuinte (já que pertence aos Estados-Membros), não ingressando definitivamente no seu patrimônio, a inclusão do ICMS nas bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, tanto no regime cumulativo quanto no não-cumulativo, fere o conceito de faturamento e de receita contemplados pela CF/88, bem como a hipótese de incidência constitucional dessas contribuições.

4.4 A exclusão do ICMS e a Lei 12.973/14

Ainda com o advento da Lei nº 12.973/14, a discussão permanece inalterada: para os fatos geradores regidos pelas Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, a inclusão dos tributos na base de cálculo do PIS e da COFINS trazida pelo parágrafo 5º do Decreto-Lei nº 1.598/1977 não será aplicável, em razão da impossibilidade de sua retroatividade⁷⁷.

Para os fatos geradores ocorridos à luz da nova legislação, a discussão sobre a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS permanece a mesma. Isso, porque o que se impõe é o reconhecimento da ilegitimidade da inclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS em razão do conceito de faturamento ou de receitas auferidas pela pessoa jurídica, à luz do quanto pacificado pelo STF.

Assim, não obstante a Lei nº 12.973/14 tenha explicitado que se incluem na receita bruta os tributos sobre esta incidentes⁷⁸, tal alteração legislativa não é capaz de infirmar a violação ocasionada pela inserção da parcela correspondente ao ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, à definição constitucional do núcleo “receita” contido na Constituição Federal.

⁷⁵Art. 154 da CF/88. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

⁷⁶Art. 195 da CF/88. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:(...)

§ 4º - A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

⁷⁷ art. 150, III, a, da CF/88

⁷⁸art. 12, §5º, do Decreto-Lei nº 1.598/77

O simples fato de ter sido inserida na Lei nº 12.973/14 que os tributos servirão de base de cálculo para o PIS e a COFINS não socorre à Fazenda Nacional, uma vez que ditos tributos não consistem em faturamento ou receita própria das empresas. Em outras palavras, mesmo que a nova legislação tenha tentado legitimar a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, tal alteração não se presta, tendo em vista que os tributos incluídos na base de cálculo não correspondem a acréscimo patrimonial.

4.5 Modulação de Efeitos da decisão proferida no RE nº 574.706

Em 19 de outubro de 2017, a Fazenda Nacional opôs Embargos de Declaração em face da decisão proferida no bojo do RE 574.706, por meio do qual, dentre outras alegações, requer a modulação dos efeitos da decisão para produção de efeitos ex nunc (não retroativos).

A constitucionalidade das leis situa-se no plano de validade dos atos jurídicos, de modo que uma lei declarada inconstitucional, a princípio, será considerada nula. A regra lógica aplicável à norma cuja introdução no sistema jurídico se deu em desacordo com o ordenamento superior é o reconhecimento da impossibilidade de que dela se irradie efeitos jurídicos. Sob esse racional, as declarações de inconstitucionalidade deveriam operar efeitos ex tunc, tendentes a erradicar os efeitos produzidos pela norma inválida.

Não obstante, ao STF é conferida a possibilidade de modulação de efeitos, instituto introduzido em nosso ordenamento pela lei que disciplina as ações de controle de constitucionalidade (Lei nº 9.868/99), para restringir os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, possibilitando que esta só venha a ter eficácia após seu trânsito em julgado ou em momento futuro que venha ser fixado. Nos termos do art. 27 da Lei nº 9.868/99⁷⁹, a modulação dos efeitos de uma decisão é admitida em função de razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social.

Com a edição da Lei nº 13.105/15, a modulação dos efeitos também passou a ser expressamente prevista pelo CPC/15 (art. 927, § 3^{o80}). O CPC/15 também prevê, como condições para a modulação, a necessidade de observar a segurança jurídica e o interesse social, além de prever a necessidade de “alteração de jurisprudência dominante do Supremo

⁷⁹ Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.”

⁸⁰ “Art. 927 (...)”

§ 3º Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica.”

Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos”.

Como mencionado acima, a União, após a publicação do acórdão do RE 574.706, opôs Embargos de Declaração visando, principalmente, à modulação de efeitos ex nunc (prospectivos) dessa decisão. Assim, a despeito da prolação de decisão pelo STF em sede de repercussão geral, ainda pendente decisão sobre eventual modulação dos seus efeitos.

É possível citar alguns indícios de que o STF não deve, a princípio, modular a decisão do RE nº 574.706, pelo menos nos termos solicitados pela Procuradoria da Fazenda Nacional:

- (a) para modular a decisão será necessário comprovar excepcional interesse social, riscos à segurança jurídica ou hipótese de alteração da jurisprudência;
- (b) não houve mudança de entendimento jurisprudencial, uma vez que esse entendimento já havia sido fixado no julgamento do RE nº 240.785;
- (c) muito embora o fundamento suscitado pela União Federal para a modulação seja a perda de arrecadação, a estimativa do impacto da decisão do STF já está prevista na Lei de Diretrizes Orçamentárias desde 2016 (R\$ 250 bilhões, levando em consideração o intervalo de 2003 a 2014); e
- (d) a modulação parcial, de forma a resguardar o direito dos contribuintes com ações em curso, já foi concedida pelo STF em diversas oportunidades.

Ainda que o STF entenda pela modulação de efeitos ex nunc da decisão, essa modulação pode ser concedida de forma total ou parcial, hipótese em que seriam resguardados os efeitos retroativos tão-somente àqueles que impugnam via judicial a exigência anteriormente à prolação da decisão pelo STF.

Nos termos do art. 927, inciso III⁸¹ do CPC/15, uma vez finalizado o julgamento do RE 574.706, a tese fixada em repercussão geral será observada pelos juízes e tribunais – o que, aliás, já vem sendo feito pelo TRF da 3ª Região, conforme Ordem de Serviço da Vice-Presidência nº 02/2017.

A jurisprudência dos Tribunais orienta-se predominantemente no sentido de que a existência de precedente firmado pelo Tribunal Pleno do STF autoriza o julgamento imediato de causas que versem sobre a mesma matéria, independentemente da publicação ou do

⁸¹ Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;

trânsito em julgado do acórdão (bem assim independentemente da existência de pedido de modulação de efeitos ainda não apreciado).

Exemplificativamente, a C. 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do AG nº 1.425.816⁸², realizado em 04/04/2017, decidiu pela aplicação imediata do entendimento no RE 574.706 no sentido da não inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, independentemente do trânsito em julgado da decisão.

A primeira turma do STF, inclusive, vem aplicando multa aos pedidos da União de sobrestamento dos processos que versam sobre esse mesmo tema, justamente porque entende que a decisão do *leading case* deve ser aplicada imediatamente, independentemente de estar pendente o julgamento dos embargos de declaração com pedido de modulação de efeitos.

Esse entendimento foi confirmado pelo Ministro Celso de Mello do STF, que, em 10 de agosto de 2018, julgou inviável a Reclamação nº 20996 ajuizada pela União contra acórdão do TRF da 3ª Região que rejeitou o pedido da Fazenda Nacional para sobrestar processo relativo à matéria.

Na ocasião, o STF enfatizou que a jurisprudência do Tribunal é no sentido de que, para a aplicação de decisão proferida em Recurso Extraordinário em repercussão geral, não é necessário o trânsito em julgado ou eventual modulação de efeitos.

4.5.1 Produção apenas de efeitos futuros – ex-nunc

Como mencionado acima, a regra é que as declarações de inconstitucionalidade operem efeitos retroativos, desconstituindo-se de eficácia no tempo as normas inconstitucionais. Não obstante, tendo em vista a faculdade concedida ao STF e a grande repercussão econômica do caso, não é possível descartar a possibilidade de o STF decidir pela

⁸² EMENTA TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. O ICMS INTEGRA A BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. MANUTENÇÃO DAS SÚMULAS 68 E 94 DO STJ. RESP 1.144.469/PR, REL. MIN. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, REL. P/ ACÓRDÃO O MIN. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJE 2.12.2016, JULGADO SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC. RECENTE POSICIONAMENTO DO STF EM REPERCUSSÃO GERAL (RE 574.706/PR) EM SENTIDO CONTRÁRIO. AGRAVO INTERNO DA EMPRESA PROVIDO PARA NEGAR PROVIMENTO AO AGRAVO DA FAZENDA NACIONAL. 1. O Superior Tribunal de Justiça reafirmou seu posicionamento anterior, ao julgar o Recurso Especial Repetitivo 1.144.469/PR, em que este Relator ficou vencido quanto a matéria, ocasião em que a 1a. Seção entendeu pela inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS (Rel. p/acórdão o Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJE 2.12.2016, julgado nos moldes do art. 543-C do CPC). 2. Contudo, na sessão do dia 15.3.2017, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, julgando o RE 574.706/PR, em repercussão geral, relatora Ministra CARMEN LÚCIA, entendeu que o valor arrecadado a título de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte e, dessa forma, não pode integrar a base de cálculo dessas contribuições, que são destinadas ao financiamento da seguridade social. 3. Agravo Interno da empresa provido para negar provimento ao Agravo da Fazenda Nacional.

cessação da eficácia do ato declarado inconstitucional com efeito futuro, a partir de determinada data posterior à decisão.

Conquanto a modulação seja mecanismo de natureza excepcional, somente se justificando quando presente risco à segurança jurídica ou excepcional interesse social, em tempos de déficit nas contas públicas, enrobustecem-se os argumentos relativos aos efeitos financeiros danosos à arrecadação estatal, que, além de enfrentar redução futura, é afetada por eventuais pedidos de recuperação dos valores indevidamente recolhidos.

Assim, muito embora a postura mais comumente adotada pelo STF seja no sentido de, em nome da supremacia da Constituição Federal, mitigar os efeitos produzidos por norma inconstitucional a partir da inaplicação do instituto da modulação de efeitos ou da modulação parcial, existem precedentes nos quais os ministros, priorizando o interesse social e a segurança jurídica, decidiram pela modulação dos efeitos temporais da decisão para anos seguintes. Cite-se, a título exemplificativo, os seguintes casos de natureza tributária:

- ADI 429 (benefício fiscal da Constituição do Ceará) – concedido 12 meses, a partir da ata, para deliberação do CONFAZ, e
- ADI 4171 (ICMS Combustíveis) – declaração de inconstitucionalidade com efeitos após 6 meses da publicação do acórdão.

Especificamente em relação à ADI 4171, a Ministra Ellen Gracie, a despeito de reconhecer a desconformidade da norma impugnada com o texto constitucional, consignou que não seria possível o reconhecimento do direito à restituição, na medida em que, no bojo da sistemática de tributação adotada para os combustíveis, os prejuízos seriam suportados pelos estados sedes das distribuidoras que não fosse ao mesmo tempo sede das usinas. Isso significa que, por questões de ordem prática, reconheceu-se a inviabilidade de se restituir os valores indevidamente recolhidos⁸³.

Conforme se verifica, a modulação dos efeitos da decisão nesse caso específicos adveio da particularidade da forma de recolhimento do ICMS e não da ausência de reconhecimento do direito de contribuinte de reaver valores pagos indevidamente.

Nesse contexto, conforme mencionado em tópico acima, a tendência é que, eventual modulação de efeitos realizada pelo STF no *leading case*, considere a possibilidade de repetição dos valores indevidamente recolhidos aos contribuintes que tenham ajuizado ações

⁸³ O entendimento foi, inclusive, adotado pelas Fazendas Estaduais no âmbito de pedidos administrativos de restituição para rejeição dos pedidos. Cite-se, a título ilustrativo, o Acórdão nº 22.243/16/1ª, de 04 de agosto de 2016, emitido pelo Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais.

judiciais, porquanto inexistente qualquer particularidade que represente efetivo obstáculo jurídico à restituição dos tributos.

4.5.2 Produção de efeitos a partir da data do julgamento do RE 574.706 – ex nunc

Ainda que o STF entenda pela modulação de efeitos ex nunc da decisão, essa modulação pode ser concedida de forma parcial. Historicamente, os precedentes de modulação de efeitos de decisão indicam uma tendência do tribunal à concessão de efeitos a partir da data da publicação da ata de sessão de julgamento.

No entendimento adotado pelo STF, é razoável que os contribuintes que ajuizaram medidas judiciais para se opor à exação fiscal vejam suas demandas analisadas e providas sob o viés do entendimento que resultou majoritário em sede de repercussão geral, sob pena de se suprir o próprio direito de ação dos contribuintes.

Nesse sentido, àqueles que resistiram ao ato inconstitucional seria assegurado o direito de ter seu caso julgado em consonância com a jurisprudência, não se aplicando qualquer modulação de efeitos aos seus julgados.

4.5.3 Retroatividade da decisão até a data do ajuizamento da medida judicial – extunc

Via de regra, as declarações de inconstitucionalidade reconhecidas pelo STF em matéria tributária indicam a conferência de efeitos retroativos, pelo menos, às ações já ajuizadas na data de julgamento.

Nessa situação, os contribuintes que impugnaram a exigência antes da decisão do STF, ficariam resguardados:

- (i) ao direito de reaver os valores indevidamente recolhidos a esse título no período anterior ao ajuizamento da ação (observado o prazo prescricional para a restituição), bem como
- (ii) ao direito de reaver os valores que tenham sido recolhidos indevidamente após o ajuizamento da demanda judicial, até a decisão do STF.

A concessão parcial da modulação dos efeitos pode ser exemplificada nos julgados a seguir, em que o STF entendeu pela modulação de efeitos “ex nunc” da decisão, mas excepcionou dessa modulação aqueles contribuintes que impugnaram o ato antes mesmo da decisão do STF:

- **Recurso Extraordinário 560.626-1⁸⁴ (Prescrição e decadência)** – Parcial modulação de efeitos para afastar a possibilidade de repetição de indébito, salvo se ajuizada ação antes da conclusão do julgamento;
- **ADI 4.628⁸⁵ (ICMS – Vendas não presenciais)** – Modulação dos efeitos a partir do deferimento da concessão da medida liminar, ressalvadas as ações já ajuizadas;
- **Recurso Extraordinário 593.849⁸⁶ (Base de cálculo presumida ICMS-ST)** –

⁸⁴ **RECURSO EXTRAORDINÁRIO 560.626-1 (12/06/2008)**

EMENTA:

(...)

V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento.

(...)

CONFIRMAÇÃO DE VOTO

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES (PRESIDENTE E RELATOR)

(...)

Estou acolhendo parcialmente o pedido de modulação de efeitos, tendo em vista a repercussão e a insegurança jurídica que se pode ter na hipótese, mas estou tentando delimitar esse quatro de modo a afastar a possibilidade de repetição de indébito de valore recolhidos nestas condições, com exceção das ações propostas antes da conclusão do julgamento.

Nesse sentido, eu diria que o Fisco está impedido, fora dos prazos de decadência e prescrição previstos no CTN, de exigir as contribuições da seguridade social. No entanto, os valores já recolhidos nestas condições, seja administrativamente, seja por execução fiscal, não devem ser devolvidos ao contribuinte, salvo se ajuizada a ação antes da conclusão do presente julgamento.

Em outras palavras, são legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 e não impugnados antes da conclusão deste julgamento.

Portanto, reitero o voto pelo desprovimento do recurso extraordinário, declarando a inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569 e dos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212, porém, com a modulação dos efeitos, ex nunc, apenas em relação às eventuais repetições de indébitos ajuizadas após a presente data, a data do julgamento.

⁸⁵ ADI 4628 (17/09/2014)

EMENTA:

(...)

15. Ação direta de inconstitucionalidade julgada PROCEDENTE. Modulação dos efeitos a partir do deferimento da concessão da medida liminar, ressalvadas as ações já ajuizadas.

(...)

DEBATE

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX – Eu propus uma fórmula intermediária submetida ao Tribunal, que seria a seguinte: a declaração de inconstitucionalidade vale a partir da liminar, respeitadas as ações em curso, ou seja, as ações em curso têm que ser julgadas de acordo com o que se decidiu na ADI e no recurso extraordinário.

Agora, se nós dermos efeito ex tunc, var seu um caos.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Fico mais tranquilo porque aqueles que resistiram ao ato, flagrantemente inconstitucional, não serão prejudicados, ou seja, os que deixaram de satisfazer o tributo e os que entraram em juízo para buscar a efetividade da Carta da República estão imunes à decisão.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES – É exatamente essa ressalva que o Ministro Fux já estava falando. Como nós fizemos no caso do RE da previdência social, em que declaramos a inconstitucionalidade, modulamos o efeito, mas ressalvamos as ações que estavam em tramitação, tal como propõe, agora, o eminente Relator dessas ADIs. Parece-me que isso faz o ajuste, até porque é necessário mesmo, do contrário nos suprimimos o direito da ação.

⁸⁶ RE 593.849 (19/10/2016)

Decisão: O Tribunal, apreciando o tema 201 da repercussão geral, por maioria e nos termos do voto do Relator, conheceu do recurso extraordinário a que se deu provimento, para reformar o acórdão recorrido e afirmar o

Modulação de efeitos para aplicar a decisão aos casos futuros e aos casos judiciais pendentes de julgamento;

Dessa análise, é possível perceber que quando aplicada a modulação, o STF sempre preservou a esfera jurídica dos contribuintes que já haviam se insurgido contra a exigência antes do julgamento, como visto acima.

4.6 Modificação no entendimento quanto o sobrestamento das ações judiciais nas Cortes Superiores

Primeiramente, cabe destacar que, em junho de 2019, a Comissão Gestora de Precedentes do STJ qualificou o supramencionado tema como representativo de controvérsia – RRC, por meio dos REsp 1.822.251/PR; 1.822.253/SC; 1.822.254/SC e 1.822.256/RS, os quais, uma vez preenchidos os requisitos de admissibilidade, poderão ser submetidos ao Plenário Virtual da Primeira Seção para possível afetação da matéria ao rito de julgamento dos recursos repetitivos.

Impende salientar que a Procuradoria da Fazenda Nacional se manifestou nos autos dos recursos acima mencionados no sentido de afetação destes ao rito dos recursos repetitivos, ao passo que, os contribuintes, em sentido oposto, apresentaram manifestações para que a questão não seja julgada sob o rito dos recursos repetitivos com base no fato de que o esclarecimento desse ponto pende de julgamento nos embargos de declaração opostos pela União no RE 574.706 e integra a matéria já decidida pelo STF, por se tratar de questão constitucional.

direito da parte recorrente em lançar em sua escrita fiscal os créditos de ICMS pagos a maior, nos termos da legislação tributária do Estado de Minas Gerais e respeitado o lapso prescricional de 5 (cinco) anos previsto na Lei Complementar nº 118/05; na qualidade de prejudicial, declarou a inconstitucionalidade dos artigos 22, § 10, da Lei nº 6.763/1975, e 21 do Decreto 43.080/2002, ambos do Estado de Minas Gerais; fixou interpretação conforme à Constituição nas expressões “não se efetive o fato gerador presumido” no § 11 do art. 22 da Lei estadual e “fato gerador presumido que não se realizou” no artigo 22 do Regulamento do ICMS, para que essas sejam entendidas em consonância à tese objetiva deste tema de repercussão geral; e condenou a parte recorrida ao pagamento das despesas processuais, à luz da legislação processual regente ao tempo da interposição do recurso extraordinário, ficando a parte vencida desonerada do pagamento de honorários advocatícios, conforme o enunciado da Súmula 512 do STF e o art. 25 da Lei 12.016/2009, vencidos os Ministros Teori Zavascki, Dias Toffoli e Gilmar Mendes, que negavam provimento ao recurso extraordinário. Por unanimidade, o Tribunal fixou tese nos seguintes termos: “É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”. Em seguida, o Tribunal modulou os efeitos do julgamento a fim de que o precedente que aqui se elabora deve orientar todos os litígios judiciais pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral e os casos futuros oriundos de antecipação do pagamento de fato gerador presumido realizada após a fixação do presente entendimento, tendo em conta o necessário realinhamento das administrações fazendárias dos Estados membros e do sistema judicial como um todo decidido por essa Corte. Ausente, justificadamente, o Ministro Celso de Mello. Presidiu o julgamento a Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 19.10.2016.

Já o Ministério Público Federal opinou nos dois sentidos em pareceres distintos apresentados em dois dos recursos especiais selecionados pela Comissão Gestora de Precedentes do STJ. No parecer relativo ao REsp 1.822.251/PR, o MPF entendeu que estão presentes os requisitos para que o recurso seja analisado como repetitivo, enquanto que, em relação ao REsp 1.822.256/RS opinou pelo não conhecimento do recurso especial.

O Ministro sorteado como relator dos quatro recursos selecionados para análise do tema no rito dos recursos repetitivos é o Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, que entende que o Supremo Tribunal Federal ainda vai julgar os embargos de declaração opostos pela União nos autos do RE 574.706, nos quais estão em discussão questões como o cálculo do imposto a ser excluído das bases de cálculo do PIS/COFINS, de sorte que a eficácia de uma decisão do STJ sobre o assunto será afetada pela futura decisão do STF.

Nesse contexto, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, o tema é constitucional e, portanto, de competência do Supremo Tribunal Federal a definição sobre qual parcela do ICMS deve ser excluída da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, se a destacada na nota fiscal ou se a devida ao Estado.

Destacamos o seguinte trecho do Voto do Ministro Relator Mauro Campbell:

Sabe-se que a ideia de que "a decisão do Supremo Tribunal Federal deixou claro que o ICMS a ser abatido é o destacado na nota fiscal de saída" é ponto de vista da contribuinte e que não condiz com o ponto de vista fazendário externado na Solução de Consulta Interna nº 13 - Cosit, de 18 de outubro de 2018, que elegeu o ICMS escritural como objeto do precedente. Decerto, esse novo conflito entre o contribuinte e o fisco não pode ser dirimido dentro de recurso especial já que diz respeito à interpretação constitucional do precedente no RE n. 574.706 RG / PR, lavrado pelo STF.

(...)

De observar que a compreensão de que o ICMS a ser abatido é aquele destacado das notas fiscais de saída das mercadorias toca a interpretação do art. 155, §2º, II, "b", da CF/88, que determina a anulação do crédito relativo às operações anteriores se a empresa não for contribuinte na operação de saída. Dito de outra forma, acaso se entenda que a empresa é mera agente arrecadadora do ICMS devido pelo consumidor na operação de saída da empresa (lógica que parece ter sido a adotada por alguns ministros do STF ao defender que o valor do ICMS não compõe o preço da mercadoria vendida ao consumidor), os créditos de ICMS da empresa adquiridos na entrada haveriam que ser anulados, devendo a empresa repassar integralmente o ICMS destacado nas notas de saída ao Estado e, por conseguinte, abater todo esse valor da base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS (aplicação do art. 155, §2º, II, "b", da CF/88).

Por outro lado, acaso se entenda que a empresa é sim sujeito passivo do ICMS devido na saída (e não o consumidor), somente é possível retirar da base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS o que a empresa realmente deve e entregou ao Estado, ou seja, o ICMS escritural a recolher, sendo aquele apurado após o encontro de créditos e débitos de ICMS.

Importante consignar que o Presidente da Comissão Gestora de Precedentes do STJ, Ministro Paulo de Tarso Sanseverino, defende a afetação do tema ao rito dos recursos

repetitivos, mesmo que seja para se chegar à conclusão de que não compete ao Superior Tribunal de Justiça decidir questão decorrente de precedente firmado pelo Supremo Tribunal Federal.

Isso porque, no entendimento do Ministro, a afetação da matéria à sistemática dos recursos repetitivos, com a abordagem ou não do mérito, representará expressivo ganho em celeridade e eficiência processual, evitando a tramitação desnecessária de processos nas instâncias de origem e de recursos especiais e/ou agravos em recursos especiais no STJ.

Ademais, em relação aos pedidos realizados pela União, de sobrestamento dos processos idênticos pendentes de julgamento até a definição acerca da afetação, ou não, do tema ao rito dos recursos repetitivos, os Ministros do Superior Tribunal de Justiça têm os indeferido, ao entendimento de que não cabe ao Superior Tribunal de Justiça emitir juízo a respeito dos limites do que foi julgado em sede de repercussão geral pelo STF, estabelecendo novas balizas ou esclarecendo temas de ordem constitucional.

Nesse sentido, é mister ressaltar que a jurisprudência do STJ sempre foi no sentido de inclusão do ICMS no cálculo das contribuições ao PIS e COFINS, contudo, após o julgamento pelo STF do RE 574.706, passou-se a seguir o entendimento firmado nesta ocasião e, conseqüentemente, decidir pela exclusão do ICMS das bases de cálculo das referidas contribuições.

Não obstante, cabe colacionar aqui julgado recente sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS e a modulação dos efeitos, sendo possível perceber que, até o julgamento dos Embargos de Declaração da Fazenda, que está marcado para o próximo dia 05 de dezembro de 2019, o Supremo vem recentemente decidindo sobrestar as medidas judiciais para aguardar o desfecho do *leading case*.

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO 1.198.070

DECISÃO: Trata-se de tempestivo agravo regimental interposto contra decisão mediante a qual neguei seguimento ao recurso, sob os fundamentos de ausência de ofensa constitucional direta e de incidência da Súmula 279 do Supremo Tribunal Federal. Sustenta a parte agravante a inexistência dos óbices apontados. Pugna, ademais, pelo sobrestamento dos autos, tendo em vista a oposição de embargos declaratórios nos autos do RE nº 574.706/PR-RG, nos quais a União requereu a modulação dos efeitos da decisão. Decido. Este Supremo Tribunal submeteu as questões trazidas no presente processo à sistemática da repercussão geral (Recurso Extraordinário n. 574.706, Tema nº 69): repercussão geral reconhecida e mérito julgado. É certo que o Plenário da Suprema Corte já assentou que a publicação do acórdão de mérito de tema com repercussão geral reconhecida autoriza o julgamento imediato de causas que versem sobre a mesma matéria. Vide: “(...) REPERCUSSÃO GERAL – ACÓRDÃO – PUBLICAÇÃO – EFEITOS – ARTIGO 1.040 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. A sistemática prevista no artigo 1.040 do Código de Processo Civil sinaliza, a partir da publicação do acórdão paradigma, a observância do entendimento do Plenário, formalizado sob o ângulo da repercussão

geral” (RE nº 579.431/RS-ED, Tribunal Pleno, Relator o Ministro Marco Aurélio, DJe de 22/6/18).

Entretanto, a eminente Ministra Cármen Lúcia, Relatora do feito paradigma da repercussão geral, em situações idênticas a dos autos, tem determinado a devolução dos processos para que a Corte de origem aplique a sistemática da repercussão geral no caso em tela. Pelo exposto, determino a devolução destes autos ao Tribunal de origem para que, após a conclusão do julgamento dos embargos de declaração no RE nº 574.706/PR, sejam observados os procedimentos previstos nos incs. I e II do art. 1.030 do Código de Processo Civil (al. c do inc. V do art. 13 do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal)⁸⁷

(ARE-AgRE 1.198.070/ES Relator: MINISTRO PRESIDENTE, Julgado em 15/08/2019, DJe 21/08/2019)

Não obstante, como será visto no Item subsequente, com a publicação da Solução de Consulta COSIT 13, e a pendência do julgamento dos embargos de declaração opostos pela União no *leading case*, ainda há discussão em relação ao montante do ICMS a ser excluído das bases de cálculo do PIS e COFINS, se o destacado nas notas fiscais ou o recolhido aos Estados, a serem julgados em dezembro de 2019.

⁸⁷ ARE-AgRE 1.198.070/ES Relator: MINISTRO PRESIDENTE, Julgado em 15/08/2019, DJe 21/08/2019.

5 PAGO X DESTACADO – PARCELA DO ICMS A RESTITUIR

5.1 O entendimento exarado no tema 69

A ideia de que o STF julgou a questão sob o ângulo da exclusão do ICMS destacado ou incidente na saída da mercadoria está posta inclusive nos votos que foram contrários à exclusão. É dizer, mesmo os Ministros que julgaram constitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições PIS e COFINS, adotaram a premissa de que a discussão no julgamento do nº RE 574.706 estava centrada na necessidade de exclusão do ICMS destacado ou incidente e não em relação ao ICMS apurado ou pago⁸⁸.

Foi nesse sentido o voto condutor do RE nº 574.706, da Ministra Cármen Lúcia:

Desse quadro é possível extrair que, conquanto nem todo o montante do ICMS seja imediatamente recolhido pelo contribuinte posicionado no meio da cadeia (distribuidor e comerciante), ou seja, parte do valor do ICMS destacado na “fatura” é aproveitado pelo contribuinte para compensar com o montante do ICMS gerado na

⁸⁸ Min. Edson Fachin:

Em síntese, firma-se convicção no sentido de que o faturamento, espécie do gênero receita bruta, engloba a totalidade do valor auferido com a venda de mercadorias e a prestação de serviços, inclusive o quantum de ICMS destacado na nota fiscal. (página 40)

Por essas razões, entendo que o acórdão recorrido deve permanecer hígido, tendo em vista que a normatividade constitucional comporta a inclusão dos valores destacados de ICMS na receita bruta, por sua vez base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS. (página 44)

Min. Dias Toffoli:

Corroborando esse entendimento, verifica-se que as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, que tratam do regime não cumulativo da cobrança do PIS/Cofins, em nenhum momento dizem que o ICMS incidente sobre as operações relativas à venda de mercadorias ou à prestação de serviços constitui crédito a ser deduzido das contribuições devidas. (página 96)

Vide, que, no presente caso, não é sequer necessário buscar-se um conceito de faturamento mais ligado ao objeto social da pessoa jurídica. Basta a análise do conceito tradicional de faturamento construído a partir do RE nº 150.755 para se concluir que o valor relativo ao encargo financeiro do ICMS destacado na nota fiscal compõe a receita bruta da empresa, assim entendida como “o produto das vendas de mercadorias e de serviços”. É o que tentarei demonstrar. (páginas 200/201)

Assim, se o comerciante ou o prestador de serviço é um mero responsável tributário pela retenção e pelo repasse de um valor devido pelo consumidor, por que, então, há poucos dias, no RE nº 608.872/MG de minha relatoria, não reconhecemos a imunidade para a entidade filantrópica? Justamente porque a parcela do ICMS destacada na nota fiscal quando da aquisição (pela entidade) do bem ou da mercadoria não é tributo, e sim preço. (página 215)

Min. Gilmar Mendes:

Em primeiro grau, o juiz julgou procedente o pedido e concedeu a segurança pleiteada para reconhecer o direito da impetrante de excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS a parcela relativa ao ICMS destacado da nota fiscal, bem como para declarar seu direito de compensar os valores indevidamente recolhidos a esse título, observado o prazo prescricional. (página 210)

O problema reside, assim, em saber se o ICMS destacado nas notas fiscais de vendas de mercadorias ou serviços integra o conceito de faturamento, para fins de cobrança do PIS e da COFINS. (página 212)

Reitero aqui todos os fundamentos que consignei no voto que formulei no RE 240.785/MG e que me fizeram concluir pela constitucionalidade da incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS sobre a parcela destacada de ICMS incidente nas vendas de mercadorias e serviços (página 122/123)

operação anterior, em algum momento, ainda que não exatamente no mesmo, ele será recolhido e não constitui receita do contribuinte, logo ainda que, contabilmente, seja escriturado, não guarda relação com a definição constitucional de faturamento para fins de apuração da base de cálculo das contribuições. Portanto, ainda que não no mesmo momento, o valor do ICMS tem como destinatário fiscal a Fazenda Pública, para a qual será transferido.

(...)

9. Toda essa digressão sobre a forma de apuração do ICMS devido pelo contribuinte demonstra que o regime da não cumulatividade impõe concluir, embora se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensado ICMS, **TODO ELE, NÃO SE INCLUI NA DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO APROVEITADO POR ESTE SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, PELO QUE NÃO PODE ELE COMPOR A BASE DE CÁLCULO PARA FINS DE INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS.**

Enfatize-se que o ICMS incide sobre todo o valor da operação, pelo que o regime de compensação importa na circunstância de, em algum momento da cadeia de operações, somente haver saldo a pagar do tributo se a venda for realizada em montante superior ao da aquisição e na medida dessa mais valia, ou seja, é indeterminável até se efetivar a operação, afastando-se, pois, da composição do custo, devendo ser excluído da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. Contudo, é inegável que o ICMS respeita a todo o processo e o contribuinte não inclui como receita ou faturamento o que ele haverá de repassar à Fazenda Pública.

Dessa forma, o julgamento do RE nº 574.706 teve como ponto de debate a exclusão do ICMS incidente ou destacado na nota fiscal de saída tributada e não o eventual ICMS pago em moeda pelo contribuinte.

Isso significa que, salvo alteração do entendimento exarado pelo STF no julgamento do RE 574.706 – que foi no sentido de permitir a exclusão do valor total do ICMS destacado/incidente nas notas fiscais de saídas tributadas, os contribuintes já poderiam promover a exclusão do valor total do ICMS destacado nas notas fiscais de saídas tributadas.

Nessa mesma linha de entendimento, cabe ressaltar que essa discussão sobre a mensuração do valor do ICMS a ser excluído da base de cálculo do PIS e COFINS não foi objeto de questionamento no julgamento do RE 240.785.

Foi esse referido recurso o primeiro julgamento da matéria no Plenário do Supremo Tribunal Federal e essa questão sobre a mensuração não foi aventada pela União. Isso porque sempre se partiu da premissa de que o ICMS a ser excluído é aquele ICMS destacado ou incidente, justamente pelo fato de ser este valor do ICMS que compõe a base de cálculo, de forma indevida (como confirmado pelo RE nº 574.706), do PIS e COFINS.

Reforça este entendimento uma recente decisão monocrática proferida pelo Min. Gilmar Mendes. No caso analisado, o contribuinte objetivava excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição previdenciária sobre receita bruta (RE nº 954.262, de 20/08/2018). O Ministro, monocraticamente, deu provimento ao recurso do contribuinte aplicando o racional

adotado no RE nº 574.706 e reafirmando que o montante do ICMS a ser excluído é aquele destacado nas notas fiscais⁸⁹.

5.2 A execução das decisões judiciais nos Tribunais

Foi proferida decisão de primeira instância, que corrobora o entendimento versado no subcapítulo acima, nos autos do processo nº 5006868-53.2019.4.03.6100, em trâmite perante a 6ª Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, que afastou a aplicação da Solução de Consulta Cosit nº 13/18, que será abordada a seguir e concedeu a liminar pleiteada pelo contribuinte determinando que o montante do ICMS a ser excluído das bases de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS seja apenas o destacado na nota fiscal, sob o fundamento de que referida Solução de Consulta contraria o quanto decidido pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do RE nº 574.706/PR:

(...)

Na esteira da jurisprudência pacificada de nossos tribunais, a Fazenda Nacional houve por bem traçar alguns parâmetros a fim de avaliar qual seria, exatamente, a parcela do ICMS a ser excluída da base de cálculo do PIS e da COFINS: o valor a recolher, o valor efetivamente pago pelo contribuinte ou o total destacado na nota fiscal.

Por intermédio da Solução de Consulta COSIT nº 13, de 18 de outubro de 2018, a administração fazendária fixou a orientação de que deve ser excluído da base de cálculo das contribuições o valor relativo ao ICMS a recolher, tendo em vista a sistemática da não-cumulatividade, a qual prevê a compensação do devido em cada operação com o montante cobrado nas etapas anteriores.

No entanto, o raciocínio fazendário não merece prosperar.

Embora o contribuinte apenas recolha, de forma direta, a diferença positiva de ICMS se houver, é certo que o crédito de ICMS aproveitado em razão da aquisição dos bens e serviços necessários ao desenvolvimento da atividade produtiva não pode ser inserido no conceito de faturamento, como constitucionalmente delimitado pelo STF.

⁸⁹ No recurso extraordinário, interposto com fundamento no art. 102, III, “a”, da Constituição Federal, aponta-se violação ao art. 195, I, b, do texto constitucional. Nas razões recursais, alega-se, em síntese, que o ICMS não integra a receita da empresa, e, portanto, não pode integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária sobre receita bruta. Decido.

O recurso merece provimento. Inicialmente, verifico que matéria semelhante foi decidida no RE-RG 574.706, (tema 69), Rel. Min. Cármen Lúcia, DJe 2.10.2017. Naquela oportunidade, o Supremo Tribunal Federal afirmou que o montante de ICMS destacados nas notas fiscais não constituem receita ou faturamento, razão pela qual não podem fazer parte da base de cálculo do PIS e da COFINS. Cito a emenda do referido julgado: (...) Verifico que a ratio decidendi do tema 69 deve ser aplicada para solucionar a presente demanda. Isso porque, ambas as controvérsias cingem-se a verificação do conceito de receita para fins da definição da base de cálculo de tributo. A esse propósito, cito trecho do voto da Rel. Min. Cármen Lúcia no RE-RG 574.706 (...) Neste sentido, verifica-se que como o ICMS não está incluído na definição de faturamento da empresa, não pode integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária sobre receita bruta. (...) Assim, em razão da proximidade da controvérsia com o decidido no RE-RG 574.706, deve prevalecer, para a presente demanda, entendimento semelhante ao consubstanciado no citado paradigma, qual seja, de que valor do ICMS não se incorpora ao patrimônio dos sujeitos passivos e, portanto, não pode ser incluído na base de cálculo da CPRB. Por conseguinte, face a evidente divergência entre o acórdão recorrido e o decidido pelo Plenário desta Corte sob a sistemática de repercussão geral, a hipótese é de reforma da decisão exarada pelo Tribunal a quo. Ante o exposto, dou provimento ao recurso para reformar o acórdão recorrido no sentido de reconhecer a impossibilidade de incluir o ICMS na base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a receita bruta (artigo 1.041 do CPC c/c art. 21, §2º, do RISTF).

De tal forma, para fins de determinação da base imponible da contribuição ao PIS e da COFINS, deve ser excluído o valor total de ICMS destacado na Nota Fiscal.
(...)

Diante do exposto, DEFIRO A LIMINAR pleiteada para assegurar à Impetrante, por ocasião da habilitação e do julgamento da PER/DCOMP dos créditos decorrentes da coisa julgada firmada no Mandado de Segurança, a exclusão do valor total do ICMS destacado na nota fiscal de saída das bases de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS, devendo a autoridade impetrada abster-se de aplicar a limitação trazida pela Solução de Consulta COSIT 13/2018, no sentido de apenas excluir o valor do ICMS a recolher⁹⁰.

(MS 5006868-53.2019.4.03.6100/13ª Vara Cível Federal de São Paulo- ANA LÚCIA PETRI BETTO - Juíza Federal. Julgado em 05/07/2019)

Além dessa decisão, há também recente precedente do TRF da 4ª Região⁹¹, em que o acórdão foi expresso em determinar que é o ICMS destacado nas notas fiscais que deve ser excluído da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS⁹²: “no cálculo dos valores recolhidos indevidamente, deverá ser considerada a integralidade do ICMS destacado nas notas fiscais de saída, independentemente da utilização de créditos para a redução do quantum a ser recolhido aos cofres públicos”.

⁹⁰MS 5006868-53.2019.4.03.6100/13ª Vara Cível Federal de São Paulo- ANA LÚCIA PETRI BETTO - Juíza Federal. Julgado em 05/07/2019

⁹¹ TRIBUTÁRIO. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO. DO PIS E DA COFINS. TEMA 69 DO STF. LEIS 9.718/1998 E 12.973/2014.

1. Nos termos do enunciado do Tema 69 – STF, o ICMS destacado nas notas fiscais não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS. 2. A tese jurídica advinda do julgamento do RE 574.706 aplica-se inclusive aos pagamentos efetuados sob a égide da Lei 12.973/2014 (TRF4, Arguição de Inconstitucionalidade n. 5051557-64.2015.404.0000).

(Apelação/Remessa Necessária nº 5003448-94.2017.4.04.7001, 1ª Turma do TRF 4ª Região, Rel. Juiz Convocado Alexandre Rossato da Silva Ávila, julgado em 14/11/2018)

⁹² TRIBUTÁRIO. BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. EXCLUSÃO DO ICMS. ENTENDIMENTO DO STF. RE 574.706/PR, SOB O RITO DA REPERCUSSÃO GERAL. TEMA Nº 69 STF. LEI Nº 12.973/2014. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. SUSPENSÃO. TRÂNSITO EM JULGADO. MODULAÇÃO DE EFEITOS. DESNECESSIDADE.

Conforme estabelecido pelo STF, no Tema 69, "O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS" (Recurso Extraordinário com repercussão geral nº 574.706), haja vista não consubstanciar receita.

Assim sendo, o ICMS não deve compor a base de cálculo da COFINS e da contribuição ao PIS, quer se considere o faturamento (art. 195, inc. I, da CF – redação original) ou a receita (art. 195, I, "b" - redação dada pela EC nº 20/98), inclusive no período de vigência das Leis 10.637/02 e 10.833/03 (regime não cumulativo).

As alterações produzidas pela Lei nº 12.973/2014 nas Leis nº 9.718/96, nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, não legitimam a incidência da COFINS e do PIS sobre o ICMS, porquanto a lei ordinária não pode alterar conceitos constitucionais (art. 110 do CTN) e, dessa forma, há de respeitar o conceito constitucional de receita, conforme assentou o STF ao julgar o precitado RE nº 574.706.

No cálculo dos valores recolhidos indevidamente, deverá ser considerada a integralidade do ICMS destacado nas notas fiscais de saída, independentemente da utilização de créditos para a redução do quantum a ser recolhido aos cofres públicos.

A pendência de julgamento dos embargos de declaração opostos pela União não tem o condão de suspender a tramitação dos processos sobre o tema. Resta sedimentada a jurisprudência no STF no sentido de que, para a aplicação de decisão proferida em RE com repercussão geral, não é necessário se aguardar o trânsito em julgado ou eventual modulação de efeitos. (Apelação/Remessa Necessária nº 5004622-11.2017.4.04.7108/RS, de 30/10/2018; destaques adotados)

No mesmo sentido, há precedente recente do TRF3 (processo nº 009217-32.2002.4.03.6126), no qual o acórdão, mais uma vez, determina expressamente que o ICMS destacado na nota fiscal é que deverá ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS:

DESNECESSIDADE DE ESCLARECER "QUAL" ICMS DEVE SER EXPURGADO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS. O julgamento proferido no RE 574.706 é claro ao identificar que todo o ICMS faturado deve ser excluído do conceito de receita, na condição de mero ingresso de caixa, e não somente o valor devido pelo contribuinte após deduções do imposto cobrado anteriormente.

Dessa forma, trazidas decisões em que determinam, com base no julgamento do *leading case*, cabe esclarecer o que decidiu a Receita Federal com a Solução de Consulta COSIT 13/18 e por que tal entendimento não condiz com a realizada fática do tema 69.

5.3 Solução de Consulta COSIT 13

No que diz respeito à mensuração do crédito, a Receita Federal do Brasil (“RFB”) editou a Solução de Consulta Interna COSIT nº 13, de 18/10/2018 (“SC nº 13/18”), com o objetivo de padronizar o procedimento a ser seguido no tocante ao cumprimento de decisões judiciais que versem sobre a exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, tendo explicitado que, para os contribuintes que não possuem decisão judicial que expressamente determine a exclusão do ICMS destacado/incidente, o valor do ICMS a ser excluído seria aquele “recolhido” ou “a recolher”.

A mesma argumentação também foi trazida pela União em seus embargos de declaração, no qual sustenta vício de obscuridade e contradição quanto à determinação do valor do ICMS que deve ser excluído da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS. Segundo a União, o cálculo do ICMS a ser excluído deverá levar em conta o valor efetivamente pago ao Estado (na apuração crédito x débito) e não o valor destacado em nota fiscal de saída.

O raciocínio desenvolvido na Solução de Consulta está pautado, segundo a RFB, em trechos do acórdão do RE nº 574.706, nos quais os Ministros teriam feito referência à expressão “ICMS recolhido⁹³”, para então defender a sua interpretação de que a decisão do STF permitiu a exclusão apenas do ICMS recolhido e não do ICMS destacado.

O cálculo indicado pela Solução de Consulta parte do valor de ICMS a recolher que deve, ainda, ser proporcionalizado considerando cada base de cálculo do PIS e COFINS

⁹³ Tal como se observa do seguinte trecho do voto condutor da Ministra Carmen Lúcia:

“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”.

(receita sujeita à tributação pela alíquota básica, receita sujeita à tributação pelo regime monofásico, receita sujeita à tributação à alíquota zero, etc). Isto é, segundo a Solução de Consulta, deve ser realizada a decomposição do valor de ICMS com base no percentual de receita de cada um dos tratamentos tributários possíveis. Assim, segundo a RFB:

- na determinação das contribuições PIS e COFINS de determinado período, o contribuinte apura e escritura de forma segregada cada base de cálculo mensal, conforme o Código de Situação tributária (CST) previsto na legislação da contribuição;
- diante disso, é necessária a segregação do montante mensal do ICMS a recolher, para fins de se identificar a parcela do ICMS a se excluir em cada uma das bases de cálculo mensal da contribuição;
- o valor do ICMS apurado (“a recolher”) será determinado com base nessa segregação e, segundo a RFB, a segregação do ICMS mensal a recolher, para fins de exclusão do valor proporcional do ICMS, em cada uma das bases de cálculo das contribuições, será determinada pela razão percentual existente entre a receita bruta referente a cada um dos tratamentos tributários da contribuição e a receita bruta total, auferida em cada mês.

Em resumo, da análise da referida Solução de Consulta verifica-se que, no entendimento da RFB, o STF decidiu no julgamento do RE nº 574.706, que apenas o ICMS recolhido pelos contribuintes deveria ser objeto de exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS. Portanto, dessa interpretação, a RFB concluiu que os valores que resultarem da diferença entre o ICMS recolhido e o ICMS destacado, a menos que haja decisão judicial expressa ressaltando o direito, provavelmente serão objeto de questionamento pelo Fisco.

Não obstante o posicionamento da RFB há bons fundamentos para sustentar que o valor do ICMS a ser excluído da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS é aquele valor relativo ao ICMS destacado e não aquele recolhido aos Estados.

É o valor integral da nota fiscal que está sendo indevidamente incluído na receita bruta do contribuinte para fins de incidência do PIS e COFINS. Logo, é o ICMS destacado na nota fiscal de saída das mercadorias que é o ICMS indevidamente incluído na base de cálculo do PIS e COFINS pela União.

Quando se fala da incidência do PIS e COFINS sobre o faturamento ou sobre a receita do contribuinte, deve-se olhar para a operação que gera faturamento ou receita bruta. Essa operação é a própria operação de saída tributada da mercadoria. O valor que é

reconhecido contabilmente como receita e, pois, que serve de base para o cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS devida, é aquele, em regra, constante da Nota Fiscal de saída tributada. E é essa a operação que deve ser analisada para fins de determinação do valor da base de cálculo do PIS e COFINS.

O ICMS recolhido (dentro da sistemática de apuração deste tributo) não influencia o valor recebido pelo contribuinte quando da saída tributada da mercadoria, ou seja, o próprio faturamento. Pelo contrário, o que a União vem fazendo é exigir que todo o valor pago pelo comprador da mercadoria, *e.g.*, numa operação de venda de mercadoria, seja tributado pelo PIS e COFINS, incluindo, nesse valor, o valor do ICMS destacado (e não recolhido).

Independentemente de o contribuinte ter ou não créditos decorrentes da não cumulatividade para abater do valor devido (leia-se, aqueles incidentes nas saídas de mercadorias), fato é que o que a União vem exigindo – e os contribuintes combatendo – é a inclusão, na base de cálculo das contribuições PIS e COFINS, exatamente do valor destacado do ICMS.

Além do mais, o débito apurado pelo contribuinte em face do Estado é sempre aquele decorrente da somatória de todo o ICMS que foi destacado em todas as operações tributadas. O débito do ICMS em face do Estado é aquele constante na nota fiscal. A forma de pagamento é que pode mudar a depender de créditos que o contribuinte tem acumulado em face da própria sistemática de incidência desse imposto.

Isso significa que o contribuinte, embora possa até deixar de desembolsar moeda para pagar o ICMS, tem a obrigação de pagar integralmente o ICMS devido – que é igual ao total do ICMS destacado nas notas fiscais.

Adicionalmente, o argumento de que o ICMS a ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS deve ser aquele apurado mensalmente, como uma consequência decorrente do fato do ICMS ser um imposto não-cumulativo e, portanto, sujeito ao balanço de créditos e débitos, não possui qualquer base legal.

Isso, pois, o IPI também é um imposto não-cumulativo, o que significa que o montante pago a título de IPI em transações anteriores (incluindo a importação), pode ser abatido com o IPI apurado pelo contribuinte para pagamento em transações subsequentes, ou seja, o IPI informado nos documentos fiscais não é o necessariamente recolhido aos cofres públicos pelo contribuinte ao final do mês.

Nesse contexto, é incontroverso que os montantes de IPI não compõem a base de cálculo do PIS e da COFINS por expressa previsão legal. Todavia, embora o IPI também seja

apurado e recolhido pelos contribuintes aplicando-se uma sistemática de créditos x débitos, a RFB nunca afirmou que, em decorrência do fato do IPI ser um imposto não-cumulativo, somente o valor efetivamente recolhido à União a título de IPI deveria ser excluído da base de cálculo das contribuições ao PIS e a COFINS.

Esse é outro argumento que sustenta a impropriedade do racional da RFB expresso na Solução de Consulta Interna COSIT n° 13/2018, pois prevê tratamentos tributários distintos para o ICMS e para o IPI, sendo que ambos os impostos são apurados sobre uma base não-cumulativa.

A RFB justifica o entendimento conferido à matéria como “o majoritariamente adotado pelo STF no julgamento do Recurso Extraordinário n° 574.706/PR”. Todavia, a determinação de qual o montante de ICMS deve ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS é uma das demandas da União em seus Embargos de Declaração, tendo em vista que tal ponto seria uma questão obscura em relação ao referido julgamento.

Desse modo, como é possível a RFB afirmar que o entendimento expresso na Solução de Consulta Interna COSIT n° 13/2018 se baseou no supostamente incontestado entendimento expresso pelo STF, se tal entendimento ainda é considerado obscuro, conforme alegado nos Embargos de Declaração?

Tal contradição demonstra claramente que os fundamentos da Solução de Consulta Interna COSIT n° 13/2018 são precários, dado que a palavra final no assunto será dada pelo STF na análise dos Embargos de Declaração. Isso, tão somente, evidencia o quanto é prematura a medida tomada pela RFB, acarretando insegurança jurídica.

Feitas essas considerações há fortes fundamentos jurídicos para defender que o ICMS a ser excluído da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS é aquele ICMS destacado (incidente na saída da mercadoria) e não o ICMS apurado e efetivamente pago aos Estados.

Não obstante nosso entendimento de que o ICMS a ser excluído é o ICMS destacado em Nota Fiscal, tendo em vista a Solução de Consulta n° 13, a RFB considerará como montante a ser excluído o valor do ICMS a recolher, proporcionalizado conforme tratamento tributário em cada uma das bases legais da contribuição.

O valor calculado nos termos da Solução de Consulta não deve ser objeto de cobrança, haja vista a anuência da RFB quanto a esse critério. Entretanto, o valor referente ao PIS e COFINS sobre a diferença entre ICMS destacado e recolhido tende a ser objeto de questionamento.

Se essa questão não for analisada pelo STF no momento do julgamento dos Embargos de Declaração, provavelmente, os contribuintes enfrentarão essa discussão em seus próprios processos ou mesmo quando do aproveitamento da decisão judicial provisória ou definitiva que lhes permita a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS, seja em processo de fiscalização ou de compensação.

Vale mencionar, ainda, que a Solução de Consulta é vinculante aos fiscais e por isso a hipótese de questionamento. Todavia, ela não é vinculante para as autoridades julgadoras, mesmo que no âmbito da administração pública, motivo pelo qual, ainda que possa haver um possível questionamento, isso não significa necessariamente um julgamento desfavorável na esfera administrativa.

5.4 A Instrução Normativa 1.911/2019

No último dia 15 de outubro de 2019, a Receita Federal do Brasil (“RFB”) publicou em seu Diário Oficial a Instrução Normativa nº 1.911/19 (“IN 1911/19”), a qual regulamenta a apuração, cobrança, fiscalização, arrecadação e administração da Contribuição para o PIS/PASEP, da COFINS e do PIS/PASEP e COFINS- importações.

A norma se insere na estratégia de simplificação da economia, traçada pelo Ministro da Economia Paulo Guedes, buscando consolidar em um só lugar toda a legislação, jurisprudência e normas relativas ao PIS e à COFINS, “preparando o terreno” para as mudanças que serão feitas com a reforma tributária.

A referida IN revoga diversas outras INs, dentre elas a 247 e a 404, que tratam sobre o assunto, além de internalizar vários outros entendimentos que estavam em Solução de Consulta COSIT 13/18.

No Capítulo II – Das Exclusões na Base de Cálculo – Seção I⁹⁴ – a IN 1.911/19 traz todos os tipos de serviços, mercadorias e operações que podem ser excluído da base de cálculo das contribuições.

⁹⁴ Art. 27. Para fins de determinação da base de cálculo a que se refere o art. 26 podem ser excluídos os valores referentes a (Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 12, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, art. 2º; Lei nº 9.718, de 1998, art. 3º, caput, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014, art. 42, e § 2º, com redação dada pela Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014, art. 15; Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º, § 3º, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014, art. 16; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, § 3º, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014, art. 17; e art. 15, inciso I, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21):

I - vendas canceladas;

II - devoluções de vendas, na hipótese do regime de apuração cumulativa de que trata o Livro II da Parte I;

III - descontos incondicionais concedidos;

IV - reversões de provisões, que não representem ingresso de novas receitas;

V - recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas;

Tal qual ocorreu com a edição da Solução de Consulta Interna COSIT nº 13/2018, a RFB, novamente, lança mão do expediente de legislar sobre efeitos de decisões judiciais por meio de edição de normas complementares infralegais. De fato, na referida Solução de Consulta Interna a RFB estabeleceu o método de cálculo a ser aplicado na exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, nos casos em que há decisão judicial transitada em julgado em decorrência do julgamento, pelo STF, do RE 574.706/PR e em que não haja disposição expressa quanto ao ICMS a ser expurgado.

A IN 1.911 incorporou esse entendimento, em seu art. 27, parágrafo único, inciso I:

Parágrafo único. Para fins de cumprimento das decisões judiciais transitadas em julgado que versem sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devem ser observados os seguintes procedimentos:

I - o montante a ser excluído da base de cálculo mensal das contribuições é o valor mensal do ICMS a recolher;

VI - as receitas de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível;

VII - venda de bens classificados no ativo não circulante que tenha sido computada como receita;

VIII - receitas auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IX - receita decorrente da transferência onerosa a outros contribuintes do ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996;

X - receita reconhecida pela construção, recuperação, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos;

XI - resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de participações societárias, que tenham sido computados como receita; e

XII - financeiras decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, referentes a receitas excluídas da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Parágrafo único. Para fins de cumprimento das decisões judiciais transitadas em julgado que versem sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devem ser observados os seguintes procedimentos:

I - o montante a ser excluído da base de cálculo mensal das contribuições é o valor mensal do ICMS a recolher;

II - caso, na determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins do período, a pessoa jurídica apurar e escriturar de forma segregada cada base de cálculo mensal, conforme o Código de Situação Tributária (CST) previsto na legislação das contribuições, faz-se necessário que seja segregado o montante mensal do ICMS a recolher, para fins de se identificar a parcela do ICMS a se excluir em cada uma das bases de cálculo mensal das contribuições;

III - para fins de exclusão do valor proporcional do ICMS em cada uma das bases de cálculo das contribuições, a segregação do ICMS mensal a recolher referida no inciso II será determinada com base na relação percentual existente entre a receita bruta referente a cada um dos tratamentos tributários (CST) das contribuições e a receita bruta total, auferidas em cada mês;

IV - para fins de proceder ao levantamento dos valores de ICMS a recolher, apurados e escriturados pela pessoa jurídica, devem-se preferencialmente considerar os valores escriturados por esta na escrituração fiscal digital do ICMS e do IPI (EFD-ICMS/IPI), transmitida mensalmente por cada um dos seus estabelecimentos, sujeitos à apuração do referido imposto; e

V - no caso de a pessoa jurídica estar dispensada da escrituração do ICMS, na EFD-ICMS/IPI, em um ou mais períodos abrangidos pela decisão judicial com trânsito em julgado, poderá ela alternativamente comprovar os valores do ICMS a recolher, mês a mês, com base nas guias de recolhimento do referido imposto, atestando o seu recolhimento, ou em outros meios de demonstração dos valores de ICMS a recolher, definidos pelas Unidades da Federação com jurisdição em cada um dos seus estabelecimentos.

Contudo, essa normatização contradiz o próprio entendimento oficial da União, manifestado nos embargos de declaração opostos em face do acórdão do STF, em que declara haver *dúvida* no acórdão sobre o ICMS a ser excluído – se o recolhido ou o destacado.

Além disso, a nova IN suprimiu do seu texto a regra da Instrução Normativa nº 404/2002, no sentido de que o ICMS integra o custo de aquisição para fins de descontos de créditos de PIS e COFINS. Dispõe o artigo 167⁹⁵ que apenas o IPI recuperável e seguro e frete suportados pelo comprador integram o custo de aquisição.

A legislação revogada expressamente determinava que “o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) integra o valor do custo de aquisição de bens e serviços⁹⁶”.

Portanto, às vésperas do julgamento dos embargos de declaração no *leading case*, marcado para o próximo dia 05 de dezembro de 2019, a RFB continua pretendendo interpretar o comando contido na decisão do STF, para o fim de restringir o direito de crédito do contribuinte e majorar a base tributável.

⁹⁵ Art. 167. . Para efeitos de cálculo dos créditos decorrentes da aquisição de insumos, bens para revenda ou bens destinados ao ativo imobilizado, integram o valor de aquisição (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso I, com redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008, art. 4º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37, inciso VI, com redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005, art. 45, e inciso VII; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, incisos I, com redação dada pela Lei nº 11.787, art. 5º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21, inciso VI, com redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005, art. 43, e inciso VII):

I - o seguro e o frete pagos na aquisição, quando suportados pelo comprador; e

II - o IPI incidente na aquisição, quando não recuperável.

⁹⁶ art. 8º, § 3º, II, Instrução Normativa nº 404/2004

6 CONCLUSÃO

Diante do presente trabalho foi possível concluir que o julgamento do *leading case* já é trazida a previsão de que o ICMS a ser excluído da base de cálculo das contribuições é o destacado na nota fiscal.

Isso porque, é o valor integral da nota fiscal que está sendo indevidamente incluído na receita bruta do contribuinte para fins de incidência do PIS e COFINS. Logo, é o ICMS destacado na nota fiscal de saída das mercadorias que é o ICMS indevidamente incluído na base de cálculo do PIS e COFINS pela União.

Mas, por mais que isso esteja claro para maioria dos contribuintes e Tribunais que vem julgando as medidas judiciais sobre o tema, a Receita Federal, por outro lado, já tomou a decisão de que não se trata do destacado na nota, mas sim o efetivamente pago nas operações mercantis realizadas com o ICMS.

Dessa forma, editou e publicou desde o julgamento realizado em março de 2017, Solução de Consulta COSIT nº 13/18 e a Instrução Normativa nº 1.911/19, que trazem as instruções e ditames da exclusão do ICMS efetivamente pago.

Em que pese esse entendimento pela Receita Federal, o mesmo se faz de extrema antecipação e sem respaldo jurídico, eis que a própria Procuradoria da Fazenda Nacional, em seus embargos de declaração, alega omissão quanto ao julgado relativo a parcela do ICMS a ser excluído.

Como pode então, a Receita Federal se antecipar ao próprio julgamento da lide? Já se utilizando de meios para obrigar o contribuinte a efetuar a compensação ou restituição dos seus valores sobre um limite que ainda não foi definido, como meio de conter o número de cumprimentos de sentença que vem sendo distribuídos, bem como diminuir a base de cálculo sobre a qual poderá ser realizada a exclusão, reduzindo o montante devido ao contribuinte.

Resta então, com base em todo o estudo aqui exposto, aguardar o julgamento dos Embargos de Declaração da União no RE 574.706/PR, que julgará no próximo 05 de dezembro, tanto a modulação dos efeitos da decisão de não incidir o ICMS na base de cálculo das contribuições, quanto qual parcela do ICMS deverá ser excluída.

O julgamento trará muitos impactos ao contribuinte, que finalmente poderá entrar com o seu direito de reaver os valores pagos indevidamente por mais de duas décadas de discussão na justiça. Restará se atentar se, com a modulação dos efeitos, esse direito retroagirá a data da distribuição da medida judicial, a data do julgamento ou a data do trânsito em julgado do *leading case*.

Quanto a decisão do ICMS a excluir, o impacto financeiro é maior ainda, sendo que, quando se fala do ICMS destacado na nota, o que a jurisprudência e diversos contribuinte e advogados vem entendendo como o passível de restituir, o montante é exponencialmente maior do que aquele que a União Federal e a Receita Federal determinam que seja (qual seja o efetivamente pago), já que ocasionará em impacto econômico para o Brasil em montantes nunca antes visto.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 9ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. Ed. 5. Forense, 130.

Base de cálculo: inclusões e exclusões. Boletim Cenofisco ICMS, Curitiba, n. 22, p. 9-11. maio 2014.

BASTOS Freitas, Tratando **de Direito Comercial Brasileiro**, vol. V/76, 3ª Ed., Rio de Janeiro. parte I.

BERGAMINI, Adolpho et al. BERGAMINI, Adolpho (coord); PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord). **PIS e COFINS na teoria e na prática: Uma abordagem completa dos regimes cumulativo e não cumulativo**. São Paulo: MP, 2009. 1247p.

BIFANO, Elidie Palma. ANAN JR., Pedro (coord). **Anotações sobre a não-cumulatividade das contribuições devidas ao programa de integração social (PIS) e ao financiamento da seguridade social (Cofins) e ao conceito de insumo**. In: ANAN JR., Pedro (coord). **Planejamento fiscal: aspectos teóricos e práticos**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2009. v. 2.

CARRAZZA, Roque. **ICMS**, 17ª Ed.

CASSONE, Vittorio. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). **ICMS: materialidade e características constitucionais**. In: TAVOLARO, Agostinho Toffoli et al. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CAVALCANTI, Francisco. **PONTES DE MIRANDA, Comentários à Constituição de 1967**. São Paulo: RT, t. II.

CHIESA, Clelio; OLIVEIRA, Marcos Hailton Gomes de. **Exclusão do ICMS do conceito de faturamento (base de cálculo do PIS e da Confins). Uma questão de coerência legislativa e jurisprudencial**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v. 15, n. 77, p. 101-111. nov./dez. 2007.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. 253p. (Coleção Sinopses Jurídicas).

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Opinião Legal publicada na Revista Dialética de Direito Tributário nº 150: Fungibilidade entre os Regimes Cumulativo e não Cumulativo do PIS/COFINS**. São Paulo: Editora Dialética, 2008.

Conceito de receita como hipótese de Incidência das Contribuições para a Seguridade Social (Para Efeitos da COFINS e da Contribuição ao PIS), Repertório IOB de Jurisprudência – 1ª quinzena de janeiro de 2001, nº 1/2001/Caderno 1

Contribuição para o FINSOCIAL, RDTributário.

Contribuições Sociais, Caderno de pesquisas tributárias.

COSTA, Alcides Jorge. **Estudos sobre IPI, ICMS e ISS**. São Paulo: Dialética, 2009. 111p.
COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009. 452p.

DOMENE, Vanessa Pereira Rodrigues; CAMPANHA, Tatiana H. Rusu M.. JUNIOR ANAN, Pedro (coord). Caso **Soja-Papel: créditos de ICMS**. In: BORGES, Alessandro Barreto et al. JUNIOR ANAN, Pedro (coord). **Planejamento fiscal: análise de casos**. São Paulo: Quartier Latin, 2013. v. 3. p. 1011-1034.

GAUDÊNCIO, Samuel Carvalho; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Da não-cumulatividade do PIS e da COFINS e o conceito de insumos.Fundamentos do PIS e da COFINS**. São Paulo: MP Editora, 2007.

GRAEBNER, Reneu. **A problemática da exclusão do ICMS do faturamento a ser oferecido ao PIS e a COFINS**. 2017. Disponível em <<https://www.valortributario.com.br/problematICA-da-exclusao-icms-faturamento-ser-oferecido-ao-pis-e-cofins/>> Acesso em 01 mai. 2019.

HARADA, Kiyoshi. **ICMS doutrina e prática**. São Paulo, Editora Atlas – 2017.

JUNIOR, Pedro Anan, **ICM na Constituição e na lei complementar. Planejamento Fiscal. Aspectos Teóricos e Práticos**, Volume II.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Direito tributário aplicado**. Rio de Janeiro: Forense, 2008. 815p.

MANTONVANI, Rafael. **Aspectos práticos da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS**. 2018. Disponível em <<https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI288404,31047-Aspectos+praticos+da+exclusao+do+ICMS+da+base+de+calculo+do+PIS+e+da>> Acesso em 01 mai. 2019.

MEDINA, Jefferson Marcos Biagini. **Dimensão semântica dos signos linguísticos "receita" e "faturamento" no Direito Tributário e a inconstitucional inclusão dos valores do ICMS na hipótese de incidência e base de cálculo do PIS e da Cofins**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 230, p. 61-75. nov. 2014.

MELO, Fábio Soares de; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **ICMS: questões fundamentais**. São Paulo: MP Editora, 2007. 326p.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS Teoria e Prática**. 14ª Ed. rev. e atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2018.

MENEZES, Paulo Lucena de. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). **ICMS: sujeição passiva**. In: TAVOLARO, Agostinho Toffoli et al. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

MONTEIRO, José Carlos Braga. **ICMS pode ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS.** Tributário.net, [s.l.]. nov. 2014.

MORAIS, Roberto Rodrigues de. **Cofins e PIS: exclusão do ICMS de suas bases de cálculo tem ganho de causa de contribuinte no STF.** Tributário.net, [s.l.]. out. 2014.

NASRALLAH, Amal. **STF decide que o ICMS não integra a base do PIS e Cofins. Mas o julgamento não tem repercussão geral.** Tributário.net, [s.l.]. out. 2014.

OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. GOMES, Marcus Lívio, ANTONELLI, Leonardo Pietro (coords). **Impostos estaduais - ICMS.** In: GOMES, Marcus Lívio, ANTONELLI, Leonardo Pietro (coords). **Curso de direito tributário brasileiro.** 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010. v. 2.

PEDRON, Flavio Quinaud; REZENDE, Daniela Paula de; **A (não) exclusão do ICMS do cálculo do PIS e da Cofins: cenário atual e perspectivas.** 2019. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2019-abr-29/opiniaao-nao-exclusao-icmsda-base-calculo-pis-cofins> > Acesso em: 01 mai. 2019.

Pronunciamento IBRACON XIV – “**Receitas e Despesas – Resultados**”

Revista de Direito Tributário, **Núcleo da Definição Constitucional do ICM**, vols. 25/26, p. 105.

Revista de Direito Administrativo, **O fato gerador do ICM e os Estabelecimento Autônomos**, vol. 103. **Direito Tributário Atual**, p. 582, citado pelo Autor na Revista de Direito Administrativo vol. 103.

Revista eletrônica – Valor Tributário - **IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS** – Disponível em < <https://www.valortributario.com.br/tributos/icms/> > Acesso em 19 out 2019

REZENDE, Natalia Soares de - **Contribuições sociais: Pis e Cofins** – Disponível em < <https://nataliasr.jusbrasil.com.br/artigos/183874937/contribuicoes-sociais-pis-e-cofins> > Acesso em 25 out 2019.

SANTOS, Werinton Garcia dos; LUVIZETTO, Willian Ribeiro; QUIULI, Gabriel S.; **Conceito de Receita Bruta pós Lei 12.973/14. Muita coisa mudou!** Disponível em < http://www.garciaemoreno.com.br/artigo/14538/conceito_de_receita_bruta_ps_lei_1297314_muita_coisa_mudou!.html > Acesso em 17 out 2019.

SILVA, João Miguel. SILVA, João Miguel (coord). **Os créditos do PIS-COFINS e as controvérsias jurídicas atuais e relevantes.** In: RODRIGUES, Agostinho Inácio et al. SILVA, João Miguel (coord). **Prática tributária nas empresas: análise de questões tributárias e contábeis atuais e relevantes.** São Paulo: Atlas, 2012.

SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). **ICMS base de cálculo e alíquota.** In: TAVOLARO, Agostinho Toffoliet al. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). **Curso de direito tributário.** 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SOUZA, Fátima Fernandes de. MARTINS, Ives Gandra da Silva, NASCIMENTO, Carlos Valder do, MARTINS, Rogério Gandra da Silva (Coords). **Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS)**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, NASCIMENTO, Carlos Valder do, MARTINS, Rogério Gandra da Silva (Coords). **Tratado de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. v. 1.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **Natureza jurídica da “não-cumulatividade” da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS: Consequências e aplicabilidade**. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octávio Campos. **PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.