



CURSO DE DIREITO

RUBENS OTTERSBUCH

O DEBATE EM TORNO DA INCONSTITUCIONALIDADE NA INCLUSÃO DO ICMS  
NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS

PITANGA – PARANÁ  
2019

RUBENS OTTERSBUCH

O DEBATE EM TORNO DA INCONSTITUCIONALIDADE NA INCLUSÃO DO ICMS  
NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS

Projeto de Pesquisa apresentado ao curso de Direito às  
Faculdades do Centro do Paraná - UCP, Área das  
Ciências Sociais Aplicadas, como requisito à obtenção de  
grau em Bacharel em Direito.

Professor Orientador: Ms. Tatiani Maria Garcia de  
Almeida

PITANGA – PARANÁ  
2019

## **AGRADECIMENTOS**

Tornar-se-ia impossível completar esta tarefa, não fossem o apoio, o incentivo e a colaboração de todos que, que de uma forma ou de outra, fizeram-se presentes no processo de elaboração desta pesquisa. Assim, não poderia deixar de dispender os mais sinceros agradecimentos aos responsáveis por manter-me sempre confiante e não permitindo que desistisse diante dos obstáculos do caminho.

Primeiramente, não poderia deixar de agradecer à minha orientadora, a qual teve a paciência e disposição em me auxiliar nessa tarefa. Além de professora com quem aprendi muita coisa.

Não poderia deixar de dedicar agradecimento aos demais professores, que durante o curso me presentearam com seus conhecimentos a respeito do Direito, compartilhando-os conosco e pelos momentos de descontração necessário para que pudéssemos seguir em frente.

À minha família pela paciência e compressão nos momentos de estresse – que não eram poucos -, por sempre acreditarem que possuía capacidade para chegar onde cheguei e para ir além, mesmo que algumas vezes se decepcionassem por não corresponder às expectativas.

OTTERSBACH, Rubens. ALMEIDA, Tatiani Maria Garcia de. **O debate em torno da inconstitucionalidade na inclusão do icms na base de cálculo do pis e cofins.** 2019. 52 fls. Trabalho de Conclusão de Curso de Direito - Faculdade de Ensino Superior do Centro do Paraná, Pitanga/PR, 2019.

## **RESUMO**

Ao falar-se de tributos, está-se diante de um dos temas mais complexos não só do direito, mas também do social, uma vez que, os sujeitos não gostam de ser obrigados a efetuar o pagamento de tributos ao Estado, pois essa cobrança é feita no sentido de garantir bem feitorias e ter seus direitos fundamentais básicos, mas, muitas vezes, não veem esse retorno. Uma discussão que levou bastante tempo para que fosse sanada pelo Supremo Tribunal Federal, é a questão da inclusão ou da exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Essa demanda se arrastou por esse período, haja vista que a legislação anterior permitia que a prática acontecesse, bem como com a mudança desta, ainda era possível existir lacunas a esse respeito, deixando brechas para que a Administração Pública, fizesse uso dessa inclusão em momentos que a lei não vinha a abranger, por exemplo, na confusão feita entre faturamento e receita bruta. Com o passar do tempo, e as posições se acirando, o Supremo Tribunal Federal veio a decidir sobre a situação, colocando um ponto final a discussão, pois por meio da decisão de seu recurso, onde existiu a repercussão geral, decidiu que a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, é algo inconstitucional, uma vez que, a própria legislação veda a existência da cobrança desse tipo de impostos na base de cálculo do outro, sendo que essa cobrança configuraria uma hipertributação, bem como uma repetição de pagamento.

**Palavras-chave:** COFINS. PIS. ICMS. Base de Cálculo. Tributação.

OTTERSBACH, Rubens. ALMEIDA, Tatiani Maria Garcia de. **The debate over the unconstitutionality of including icms in the pencil and cofins calculation base.** 2019. 52 fls. Trabalho de Conclusão de Curso de Direito - Faculdade de Ensino Superior do Centro do Paraná, Pitanga/PR, 2019.

## **ABSTRACT**

When talking about taxes, he is faced with one of the most complex issues other than law, but also social, since subjects do not like to be obliged to use the payment of taxes to the State, because this collection is made in the sense to guarantee fundamental rights and their basic fundamental rights well, but this is often not the return. A discussion that took a long time to be resolved by the Federal Supreme Court is a matter of including or excluding ICMS in the PIS and COFINS calculation basis. This demand can be dragged through this period, if the previous legislation allows practices to occur, as well as downward change, gaps could still occur in this regard, leaving gaps for the Public Administration, making use of this way in some moments that law. There was no way to cover it, for example, in the confusion between billing and gross revenue. Over time, and according to the positions to be executed, the Federal Supreme Court decided to decide on a situation, putting an end to the discussion, sending a decision of its appeal, where there was general repercussion, select what to include ICMS in the PIS and COFINS tax base is unconstitutional, since its own legislation is charged based on the collection of this type of tax in the tax base of the other, which is configured as a hyper taxation, as well as a repetition of payment.

**Keywords:** COFINS. PIS ICMS Calculation basis. Taxation.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>7</b>
<b>1.1 JUSTIFICATIVA</b> .....	<b>8</b>
<b>1.1.1 Problema de pesquisa</b> .....	<b>8</b>
<b>1.2 OBJETIVOS</b> .....	<b>8</b>
<b>1.2.1 Objetivo geral</b> .....	<b>8</b>
<b>1.2.2 Objetivos específicos</b> .....	<b>8</b>
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	<b>9</b>
<b>2.1. CONSTRUÇÃO HISTÓRICA DA TRIBUTAÇÃO</b> .....	<b>9</b>
<b>2.1.1 Conceito de tributo</b> .....	<b>13</b>
<b>2.1.2 Espécies tributárias</b> .....	<b>15</b>
<b>2.1.3 PIS, COFINS E ICMS</b> .....	<b>18</b>
<b>2.2 DO ICMS NA BASE DE CALCULO DO PIS E COFINS</b> .....	<b>20</b>
<b>2.2.1 O pacto federativo e a uniformidade geográfica</b> .....	<b>25</b>
<b>2.2.2 Da ofensa aos princípios constitucionais</b> .....	<b>29</b>
<b>2.3 DA POSIÇÃO DO CONTRIBUINTE E DO FISCO</b> .....	<b>33</b>
<b>2.3.1 O posicionamento da jurisprudência</b> .....	<b>38</b>
<b>2.3.2 Da inconstitucionalidade</b> .....	<b>41</b>
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	<b>47</b>
<b>REFERENCIAS</b> .....	<b>50</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A questão da exclusão do imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias (ICMS), na base de cálculo das contribuições para o programa de integração social e, a contribuição para o financiamento da seguridade social (PIS e COFINS), é assunto bastante abordado nos tribunais brasileiros, mesmo que não haja uma decisão pacífica a respeito.

De um lado, a Fazenda Pública apresenta um posicionamento favorável a respeito da inclusão do ICMS, tanto no faturamento quando nas receitas totais das empresas contribuintes, forçando com isso, uma busca pela declaração de sua constitucionalidade. Assim, de outro lado, o Supremo Tribunal federal, entende que deve favorecer os contribuintes em detrimento dos interesses da união, em contrapartida, tem-se a posição do Superior Tribunal de Justiça, a qual aduz de maneira oposta a primeira, considerando a validade dessa inclusão.

Assim, encontra-se a necessidade de compreender do que se trata tal exclusão, bem como de sua possibilidade e, das posições majoritárias perpetradas pelos tribunais. Com isso, entender do que se trata cada um dos tributos em questão e de sua cumulação e repetição de pagamento.

Para tanto, far-se-á uso da metodologia de pesquisa bibliográfica e o método dialético, utilizando-se informações encontradas em livros, publicações em periódicos e artigos da área, dando assim, embasamento ao proposto pelo presente estudo.

Dessa maneira, a pesquisa teve início com uma concepção mais ampla a respeito da construção história da carga tributária como um todo, demonstrando como o tributo fora instituído na sociedade brasileira e sua função de fomentar o financiamento do Estado, para que este último seja capaz de prover as necessidades básicas do cidadão. Nesse caminho, fora necessário finalizar o primeiro capítulo percorrendo a respeito das espécies tributárias, das teorias que envolvem os tributos, bem como dos tributos que serão o foco no presente estudo, o PIS, a COFINS e o ICMS.

Já, no segundo capítulo deste trabalho, se mostra necessário abordar a questão da inclusão do ICMS na base de cálculo dos referidos tributos, bem como entender a discussão que envolve a questão, uma vez que, de um lado defende-se a sua inclusão, de outro, existe o rechacamento completo de qualquer menção a esse respeito. De igual modo, fora necessário compreender como se dá a questão da

uniformidade geográfica, bem como da ofensa aos princípios constitucionais que se mostram presente na discussão.

Por fim, concluindo a pesquisa, é preciso entender, de fato, a posição do fisco, bem como do próprio contribuinte a respeito dessa inclusão na base de cálculo, uma vez que, mesmo com a alteração legislativa, não se mostrou presente a solução para a contenda jurídica que veio a ocorrer, sendo necessário que o STF se posicionasse a respeito, uma vez que existiam decisões em ambos os sentidos. Por fim, a discussão no tocante a sua inconstitucionalidade, o que não acontece, por não existir decisão final nesse sentido.

## 1.1 JUSTIFICATIVA

Abordar uma questão controversa na ordem tributária aduz a pontos que necessitam de uma compreensão mais aprofundada, dada a complexidade do tema. Dessa forma, justifica-se abordar o tema de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, pois as decisões dos Tribunais Superiores são, de igual modo, controvertidas, adotando cada um à sua posição.

Daí a necessidade de se fazer um aprofundamento no entendimento da construção dessas decisões, para que seja possível chegar a um denominador comum.

### 1.1.1 Problema de pesquisa

Há possibilidade de inconstitucionalidade na inclusão da parcela do ICMS na base de cálculo das contribuições para o PIS e para a COFINS?

## 1.2 OBJETIVOS

### 1.2.1 Objetivo geral

Entender se há a possibilidade de inconstitucionalidade na inclusão da parcela do ICMS, na base de cálculo das contribuições para o PIS e para a COFINS.

### 1.2.2 Objetivos específicos



- Compreender as teorias de classificação do tributo (dualista, tripartida, quadripartida e penta partida), passando por suas diversas espécies (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais), até chegar, por fim, na conceituação do PIS, da COFINS e do ICMS;
- Analisar as legislações em torno do PIS e da COFINS;
- Entender o debate sobre possibilidade de inconstitucionalidade na inclusão da parcela do ICMS, na base de cálculo das contribuições para o PIS e para a COFINS;

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1. CONSTRUÇÃO HISTÓRICA DA TRIBUTAÇÃO

Quando se fala em tributos, o primeiro pensamento que se tem, diz respeito a questão de pagamento ao Estado sobre serviços e bens adquiridos e prestados, os quais devem ser revertidos em prol das necessidades básicas dos sujeitos componentes da sociedade. A arrecadação por meio dos tributos, é uma maneira de formar um fundo para o Estado, uma receita, para que seja possível manter as suas necessidades, como ente mantenedor da sociedade.

Dessa maneira, sabe-se que o tributo tem sua origem tão remota, quanto a própria humanidade. Sendo estes surgidos junto com as primeiras sociedades, onde os líderes tribais, os chefes guerreiros e políticos, que recebiam em nome do Estado, presentes, prestação de serviços e favores, de forma voluntaria por parte da própria comunidade. Com o passar do tempo, essas prestações passaram a ter um caráter compulsório. Assim (MARTINS, 2007, p. 132):

O “fator fiscal” também esteve presente como prova de que a relação tributária é uma relação jurídica de poder e coercitiva, tanto na Revolução Francesa de 1789, a qual, entre muitos outros motivos, apresentava também a insatisfação do 3º estado (comerciantes e agricultores) contra os privilégios fiscais do 1º e 2º estados (clero e nobreza), assim como na Independência e Promulgação da Constituição norte-americana (1776 e 1787, respectivamente), esta última visando fundamentalmente: (a) garantir os direitos individuais, enfatizando a liberdade e a propriedade privada como meios de desenvolvimento e prosperidade e (b) limitar a atuação do Estado, definindo suas funções e o modo pelo qual o mesmo poderia ser controlado, a fim de que se evitasse arbitrariedades de sua parte (ideia advinda de Montesquieu em sua tripartição de poderes). Prova de que a Constituição americana pretendia impor limites ao Estado e garantir direitos para que o cidadão se desenvolvesse está na proibição de imposição de tributos para a exportação (No Tax or Duty shall be laid on Articles exported from any State).

Exemplo disso, fora a conquista dos romanos sobre os gregos, onde aqueles não conseguiam dominar os gregos, fazendo-o seguir sua cultura e costumes, mas compreenderam que era possível fazer com que os conquistados lhes fizessem aumentar o seu império, pois faziam uso da cobrança de tributos, etc. Nesse mesmo sentido, cabe a lição de Campos (2007, p. 85), que discorre a respeito do sistema de dominação, dizendo que:

O caráter do imposto como produto e instrumento de um sistema de denominação (dominação) foi evidente desde a grave crise que o Império Romano atravessou a partir do século III. No decurso do principado de Diocleciano a economia e a sociedade são organizadas em termos de acampamento militar. O imperador estabelece a coação como único instrumento de estabilização. Impõe uma escala de preços máximos para uma imensa lista de bens e serviços, estabelecendo como única sanção, para os infratores, a morte. Simultaneamente, os impostos, destinados a manter uma máquina administrativa e militar crescente, aumentaram rapidamente.

Assim, não há como negar que o principal fundamento da tributação do estado, recai na questão do financiamento do Estado, uma vez que, este é o responsável pelo suprimento das necessidades humanas, transformando essas de individuais em coletivas. O número elevado de usuários dos serviços públicos, transformam, então as necessidades individuais em alvos do bem comum (AMARO, 2014).

Nos tempos antigos, quando se falava em Estado, o absolutismo estatal tornava puramente o rei, como detentor das decisões, então quando existia alguma necessidade do entre, fosse financeira ou de mão-de-obra, era solicitado aos seus súditos, de maneira a confiscar o que lhe era preciso para solucionar os dispêndios. Ainda quando não bastava, simplesmente, invadiam os territórios vizinhos e saqueavam suas riquezas e escravizavam o povo (SABBAG, 2014).

Por esse motivo, os tributos tiveram sua origem, já com o surgimento da organização do Estado, quando os governantes foram separados dos governados. Nesse momento, as entidades públicas foram criadas, tais como, administração pública, uma força militar de repressão e, obras públicas foram feitas. Assim, parte de tudo que era produzido na esfera monetária, era transferida para o governante que liderava a sociedade. Em um primeiro momento, o pagamento de tributos era justificado pelos governantes, ligando o pagamento ao pensamento de que o soberano era a voz divina na terra e, por esse motivo, deveriam agradecer em forma

de pecúnia, pois seriam protegidos em caso de conflitos com outros povos (MACHADO SEGUNDO, 2017).

Inicialmente, como o soberano era visto como sendo divindade, era como dizer que se pagava dizimo. Assim:

[...] entre os hebreus, segundo a Lei Mosaica, deviam ser tributados os dízimos e primícias para o culto divino. Entre muitos povos antigos, prevalecera o costume de ofertar a décima parte dos bens da terra para o culto da divindade, ou seja, ao príncipe e ao sacerdote que o representava ou o ministrava. [...] no Egito pagavam-se ao príncipe os dízimos dos produtos da terra, no tempo dos Ptolomeus, e provavelmente também na época dos antigos Faraós. Quando José anuncia ao Faraó sete anos de abundância a que seguirão sete outros de carestia, ele lhe recomenda receber durante os sete primeiros anos o quinto dos produtos da terra, isto é, o duplo dízimo, na previsão do período seguinte, durante o qual não seriam possíveis os impostos (AMED; NEGREIROS, 2000, p.21).

Posteriormente, os romanos, como a civilização de destaque que fora, teve a questão tributária como ponto de maior importância e destaque, uma vez que seu tamanho como cidade exigia uma política fiscal com maior organização, sendo de Roma a origem do termo tributo.

Com o passar do tempo, o sistema feudal já não se fazia mais eficiente, acabando por decair. Com isso, passou-se a acontecer a centralização político-administrativa, passando para o domínio do rei absolutista, o que dava início a formação dos Estados Nacionais. Mas para que fosse possível manter a máquina estatal funcionando como deveria e, para financiar a expansão comercial que precisavam ser feitas por meio de grandes e demoradas viagens marítimas, era preciso que o tributo fosse cobrado. No entanto, não havia uma divisão do que compunha o patrimônio público, do patrimônio do próprio monarca, sendo que o tributo era cobrado de acordo com seu interesse. Tendo apenas a ideia de que o patrimônio deveria ser separado do erário, quando da Revolução Francesa (BALTAHAR, 2005, p. 17).

Com o passar do tempo, a evolução social e também da própria concepção do Estado, passou-se a limitar a atuação do ente estatal em detrimento das necessidades da sociedade, do interesse comum. Atualmente, vivemos em um Estado democrático de direito, onde o poder, a soberania do Estado, advém do povo, exercido por meio do sufrágio. Esse Estado de Direito, é restrito aos mandamentos legais, ou seja, suas ações são pautadas pela legislação, siando apenas da esfera de fornecedor

de segurança, e, passando a atuar com provedor de diversas atividades, como lazer, saúde, educação, etc (AMARO, 2014).

Com isso, o Estado passa a ter um gasto, o que torna a realidade financeira mais agitada que no passado. Assim, hoje o Estado pode ser visto como ente que visa a promoção do bem-estar social, permitindo que haja um desenvolvimento das potencialidades humanas. Assim, o Estado é o responsável pela satisfação das necessidades sociais, cabendo, então, a transformação da necessidade individual em coletiva. O poder executivo, com a aprovação do legislativo, por meio dos orçamentos, transforma esses interesses para serem desfrutados pela sociedade (TORRES, 2005).

Nesse diapasão, as palavras de Martins (2007, p. 132):

Com o constitucionalismo advindo do séc. XVIII, trazendo em seu bojo a delimitação e as funções do Estado, assim como a garantia através de um documento jurídico supremo no qual os indivíduos seriam assegurados em seus direitos fundamentais (ideia esta que cresceu em grande magnitude após a declaração dos Direitos do Homem, em 1789, na França), os Estados ingressaram na idade contemporânea de certa forma “limitados” em seu poder pela lei, e foram, conforme o tipo e molde das Constituições a que se adequaram, mais ou menos intervencionistas.

Em território brasileiro, a carga tributária começou a ser cobrada quando da implementação da extração do pau-brasil, como forma de manter a Coroa Portuguesa, em troca da colonização daqueles. Posteriormente, com o propósito de resguardar as terras recém-descobertas, o então soberano português D. João III resolve povoar o Brasil servindo-se dos nobres e fidalgos portugueses, a parte litorânea do Brasil foi dividida em quinze partes, atribuídas a donatários. Nessa época não existia nenhuma organização fiscal e os tributos eram pagos in natura, em espécie, sendo enviados para Portugal (TOMÉ, 2010).

Com a independência do Brasil em 1822 e a promulgação de sua primeira Constituição em 1824, deu-se início a um processo de descentralização do Estado, influenciado pela doutrina do Estado liberal. A nova Constituição, em seu artigo 15, inciso X, atribuía competência ao Poder Legislativo para estabelecer montantes para despesas públicas, assim como a sua distribuição entre as duas casas – Câmara dos Deputados e Senado. A Constituição dava competência à Câmara dos Deputados para a criação de impostos (AMED; NEGREIROS 2000).

Por fim, com a transição e a edição da Constituição de 1988, o sistema

tributário nacional passou a vigorar com três básicas, quais sejam: os princípios gerais da tributação, limitações do poder de tributar e, a classificação e distribuição das competências tributárias. A Constituição, sendo restritiva na atribuição de poderes de tributar ao Estado, oferece garantias à sociedade, ou seja, aos contribuintes, ao não permitir a criação de impostos ou tributos sem que estes estejam definidos em lei, mantendo assim uma série de princípios já presentes em outras edições, como, por exemplo, os princípios da legalidade, igualdade tributária, da irretroatividade e anterioridade entre outros (SABBAG, 2014).

Nos dias atuais, o termo tributo, tem uma abrangência maior para o seu significado, pois abrange todas as obrigações fiscais pagas pelos indivíduos ao Estado. Já quando do feudalismo, a sociedade era dividida entre os servos da gleba e os senhores feudais, pois em cada um dos feudos, havia as terras que eram destinadas aos servos e as terras que pertenciam aos senhores. Diante disso, cada servo dava ao senhor feudal uma parte daquilo que produzia, isso era feito como uma maneira de pagamento, por ter utilizado instalações que pertenciam ao feudo, como, por exemplo, as pontes, as estradas, os fornos, etc., e, de igual modo, ela proteção que era oriunda dos senhores em casos de guerras (BALTAHZAR, 2005, p. 17).

Nessa esteira, leciona Ataliba (2006, p. 29):

Antigamente, quando não se podia falar em Estado de Direito, o político usava do poder para obrigar arbitrariamente os súditos a concorrerem com seus recursos para o estado (por isso Albert Hensel sublinha que só se pode falar em “direito” tributário onde haja Constituição e estado de direito. Fora disso, é o arbítrio, o despotismo, v. Dititto Tributário, Giuffrè, 1956, Milão, p. 5). Hoje, o estado exerce esse poder segundo o direito constitucional e obedece, em todas as suas manifestações, ao estabelecido na lei.

Destarte, percebe-se que o tributo é algo antigo, tendo sua origem confundindo se com o início da noção de Estado organizado, são meios que o Estado tem então, para que consiga manter sua receita ativa, conseguindo suprir as necessidades de sua população, bem como de suas despesas internas.

### **2.1.1 Conceito de Tributo**

Quando se pensa em sociedade, nos dias de hoje, não há como dissociá-la da figura do Estado. O Estado, então é o responsável pela concentração das decisões, visando sempre o bem comum. No entanto, por ser responsável pelo cuidado com

toda a sociedade, requer que angarie receitas e, estas, em sua maioria são provenientes de arrecadação de impostos e tributos.

De igual modo, o Código Tributário nacional apresenta uma definição de tributo, como sendo “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” (BRASIL, 1966, art. 3º CTN).

Assim dispõe o artigo 162 do CTN:

Art. 162. O pagamento é efetuado:

I – em moeda corrente, cheque ou vale postal;

II – nos casos previstos em lei, em estampilha, em papel selado, ou por processo mecânico.

De igual modo, o pagamento do tributo ao estado, não é uma faculdade ao contribuinte, mas sim, uma obrigação. Ou seja, não há uma opção para este, incidindo no fato gerado, seu pagamento é obrigatório, podendo ser feita a contestação do valor que lhe é cobrado e, a validade dessa cobrança. Assim, também existe o ponto que distingue o pagamento do tributo, do pagamento de uma multa, isto é, os tributos são cobrados em decorrência de um fato gerador, que pode ser, por exemplo, a manifestação de riqueza por parte do contribuinte ou mesmo a prestação de um serviço específico e divisível pelo Estado. Com isso, percebemos que a cobrança de tributos não possui o objetivo de punir, mas sim de arrecadar.

Nesse norte:

São inconfundíveis o tributo e a penalidade. Aquela deriva da incidência do poder tributário sobre a propriedade privada. A penalidade pecuniária resulta do poder penal do Estado e tem por objetivo resguardar a validade da ordem jurídica. O próprio art. 3º do CTN, ao se definir tributo, exclui do seu conceito a prestação que constitua sanção por ato ilícito. Logo, o art. 3º estaria em aparente conflito com o art. 113, §1º (TORRES, 2005, p. 236).

Dessa maneira, percebe-se que o tributo se mostra como um ato vinculativo ao administrador público, uma vez que, a cobrança de tributos é um ato administrativo vinculado. Ou seja, aquele não possui o condão de decidir se vai ou não efetuar a cobranças de tributos, sendo-lhe obrigado a cobrar quando o tributo for instituído, bem como, quando o fato gerador se mostre incidente.

Em um primeiro momento, o artigo 145 da Constituição e o artigo 5º do Código Tributário, apresentam apenas três espécies tributárias, quais sejam: os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. Esta é a chamada teoria tripartida (SABBAG, 2014).

No entanto, é sabido que o ordenamento tributário nacional, adotou a teoria pentapartida, onde os tributos são divididos em cinco categorias: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais. Estas últimas espécies tributárias estão previstas nos artigos 148, 149 e 149-4 da Constituição Federal (ALEXANDRE, 2014).

Prevalece, de igual modo, na jurisprudência e na doutrina, a teoria pentapartida. Já no que diz respeito as contribuições sociais, estão divididas em gerais, residuais e sociais. O PIS e a COFINS estão inseridos no grupo das sociais (SABBAG, 2014).

Dessa maneira, a teoria pentapartida, é mais aceita nos dias de hoje. Isso acontece devido ao fato de que os impostos cobrados dos cidadãos brasileiros nos dias atuais, não se resumem apenas aos três que se encontram no Código Tributário Nacional, passando a figurar nesse cenário os demais incluídos pela própria Constituição, tornando assim, as espécies tributárias em cinco.

### **2.1.2 Espécies Tributárias**

Como visto, o tributo é uma prestação pecuniária, paga de maneira compulsória, ou seja, mesmo que contra a vontade daquele que se torna sujeito passivo do tributo. No entanto, o que é preciso compreender que, os tributos são divididos em espécies, as quais hoje, no ordenamento brasileiro, são cinco, a chamada teoria pentapartida.

Ademais, o artigo 145 da Constituição Federal, em conjunto como artigo 5º do Código Tributário Nacional, são apenas três espécies as que compõe o direito tributário, sendo os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. Assim aduz a redação dos dispositivos supracitados:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
- c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
- d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

I - será opcional para o contribuinte

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Nesse norte, a respeito dos fatos geradores de cada uma das espécies tributárias:

O imposto pela não vinculação do fato gerador a uma atividade estatal referida pelo contribuinte.

A taxa é determinada pelo tributo com fato gerador uma atividade estatal de prestação de serviço público específico e divisível, de utilização efetiva ou potencial, ou do exercício do poder de polícia.

A contribuição de melhoria tem como fato gerador a realização de uma obra que implique valorização no imóvel do contribuinte. Distingue-se do imposto pela atividade estatal específica (obra pública), e da taxa pela prestação da atividade que não é o exercício do poder de polícia e nem a prestação de um serviço público.

As contribuições sociais são as que tem destinação específica do produto arrecadado e finalidade determinada, compreendendo: a) a contribuição de intervenção do domínio econômico, em que caracterizam pela finalidade da atividade de intervenção do Estado no domínio econômico e do produto arrecadado destinar-se ao financiamento dessa atividade de intervenção; b) contribuição de interesse de categorias profissionais ou econômicas, em que são instituídas com finalidade de atenderem as entidades profissionais dos seguimentos; e c) contribuição de seguridade social, em que a vinculação da arrecadação é para atender as atividades de seguridade social.

O empréstimo compulsório é o tributo que tem como finalidade atender a um investimento de caráter urgente, com instituição por meio de lei complementar e a aplicação dos produtos arrecadados para a finalidade de sua instituição (MACHADO, 2017, p. 53).



Dessa maneira, quando se escuta o termo taxas, pode-se compreender que estas são caracterizadas pela apresentação de um fato que revele uma atividade estatal, de forma direta e especificamente que se dirige ao contribuinte. Em outras palavras, o fato gerador é vinculado a um serviço prestado pelo Estado, pois são tributos de natureza retribuída ou contra prestacionais, vez que, não pode haver uma cobrança sem que haja a atividade do Estado, por meio do poder de polícia ou prestação ao contribuinte um serviço público específico e divisível (CARVALHO, 2014).

Destarte, pode-se dizer que as taxas são, nas palavras de Grama (2019):

[...] Tributo que tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva e potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. (CTN, art. 77). [...] Um dos tributos mais complexos. A taxa é devida diante de uma atuação estatal, sendo que esse serviço público deve ser específico e divisível (é possível saber qual contribuinte efetuou o fato gerador).

Trata-se a contribuição de melhoria de tributo o qual, para que possa ser instituído e cobrado, necessária atuação estatal específica de realizar obra pública que tenha, como consequência, um incremento do valor de imóveis pertencentes aos potenciais contribuintes. O fato gerador da contribuição de melhoria é, justamente, a valorização imobiliária, e não a realização da obra em si. Para que seja possível a tributação, necessário cumprir o art. 82 do CTN. Mesmo sendo a hipótese de incidência do tributo a valorização do imóvel e sendo determinante saber o quantum da valorização e o custo da obra, tem-se admitido a fixação da base de cálculo da contribuição mediante a utilização de montantes presumidos de valorização, indicados pela administração pública, desde que facultada a apresentação, pelo sujeito passivo, de prova em sentido contrário (ALEXANDRE, 2014).

Assim:

É o tributo cobrado pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra a valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado. (CTN, art. 81). [...] é um tributo peculiar e pouco conhecido. Esse tributo é devido quando houver uma obra pública com posterior valorização dos imóveis ao redor do empreendimento (GRAMA, 2019).

Em contrapartida, o imposto é aquela tributação cobrada quando de uma situação que não precisa ser baseada em uma atividade estatal específica, que tenha relação com o contribuinte, bastando que este se enquadre no fato gerador.

1 - Impostos: O imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte (CTN, art. 16). Explicações sobre impostos: É o mais importante dos tributos. O imposto incide independente da vontade do contribuinte. Se efetuado o fato gerador, logo será devido o imposto. Não tem atuação direta do Estado no fato gerador, isto é, existe uma previsão legal (lei), que se efetuado pelo contribuinte, será devido o imposto (GRAMA, 2019).

Já, os empréstimos compulsórios, são aqueles tributos que são instituídos pela União com o intuito de atender as despesas extraordinárias ou, nos casos de investimentos público com caráter urgente (SABBAG, 2014).

Nesse sentido:

Somente podem ser criados diante de situações específicas (guerra externa ou sua iminência e calamidade pública, ou investimento público de caráter relevante), e a aplicação dos recursos provenientes de sua arrecadação é vinculada a despesas correspondente, que justificou sua instituição. Trata-se de exceção, prevista em norma de superior hierarquia [...] (GRAMA, 2019).

Por fim, as contribuições especiais, cuidam-se de uma espécie tributária que tem natureza finalística, pois sua aplicação é prevista na Constituição Federal. As contribuições sociais são tributos arrecadados para custear a atuação do poder público na efetivação de direitos sociais, tais como saúde, educação, seguridade social (SABBAG, 2014).

Dessa maneira, nota-se que as espécies tributárias principais são cinco, as quais se subdividem em diversas outras. São essas subespécies que ver-se-á seguir, uma vez que se mostra necessário compreender mais afundo do que se trata os Impostos do PIS e da COFINS.

### **2.1.3 PIS, COFINS E ICMS**

A contribuição ao programa de integração social (PIS), foi instituída por meio da Lei Complementar nº 7/70, com o intuito de fazer cumprir os mandamentos da Carta de 1967, buscando promover a integração do empregado na vida e do desenvolvimento das empresas, com participação nos lucros (PETRY, 2009).

O PIS encontra respaldo na Constituição Federal, com maior precisão em seu artigo 239, o qual apresenta a seguinte redação:

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.

Já no que concerne a contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS), esta surgiu com o objetivo de realizar tributação sobre o faturamento das empresas, sendo criada por intermédio da edição da Lei Complementar nº 70/91 (PÊGAS, 2014).

Dessa forma, a Carta de 1988, fixou competência da União para a instituição das contribuições sociais para financiar a seguridade social, não podendo a COFINS ser confundida com a contribuição PIS, pois uma vez que esta foi recepcionada pelo artigo 239 da Carta Magna e, aquela foi criada em face do dispositivo no art. 195, I, que apresenta em sua redação original o seguinte texto:

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

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

a) 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; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

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

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998).

[....]

O imposto sobre circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), cuida-se de tributo de maior arrecadação no Brasil. É um imposto instituído pelos Estados e Distrito Federal, trazida ao ordenamento jurídico por meio da edição da Emenda Constitucional nº 18/65. Nesse sentido:

A sigla “ICMS” alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber: a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada, na

Unidade Federada, de mercadorias importadas do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Dizemos diferentes, porque estes impostos têm hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes. Há, pois, pelo menos cinco núcleos distintos de incidência do ICMS (...), mas, embora estes impostos não se confundam, possuem um “núcleo central comum”, que permite sejam estudados conjuntamente. Todos, por exemplo, deverão obedecer ao “regime da não cumulatividade” (CARRAZA, 2011, p. 37-38).

Assim, os tributos são instituídos como meios de o Estado adquirir receita para o financiamento de serviços públicos, como, por exemplo, saúde, previdência, moradia, etc. uma vez que, é o Estado o responsável por prover esses meios a coletividade.

Quando tratamos do PIS, estamos diante de um tributo que é destinado aos trabalhadores de iniciativa privada, enquanto que a COFINS, abrange a previdência social, a saúde e assistência social, tendo como fato gerador o aferimento de renda pela pessoa jurídica de direito privado. Em um regime de não cumulação, existe a possibilidade de desconto de créditos, com alíquotas maiores para cada uma das contribuições (LEÃO, 2012).

A constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, tributos incidentes sobre o faturamento das empresas, principalmente pelo impacto financeiro que estes podem gerar no montante de tributos a serem pagos pelas empresas, e por consequência impactará também a receita da União. Assim, as empresas buscam uma maneira de declarar essa cobrança cumulativa inconstitucional, vez que essa prática apresenta um impacto considerável na arrecadação de tributos para o Estado e, também na receita da empresa, que possui uma taxa mais elevada de pagamentos (PACHECO, 2012).

A partir do entendimento a respeito do PIS e da COFINS, se mostra necessário abordar a questão de sua inclusão ou não na base de cálculo do ICMS, uma vez que são impostos distintos uns dos outros, podendo ser considerado uma hipertributação.

## **2.2 DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS**

Como visto, nos dias atuais, existem diversas correntes que tratam do tema da PIS e da COFINS no que diz respeito da inclusão do ICMS em sua base de cálculo.

Por esse motivo, é necessário compreender o que é a ideia de inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS.

Assim, quando se aborda a questão da base de cálculo desses impostos, traduz-se do faturamento da receita bruta que a pessoa jurídica auferir. Esse entendimento pode ser encontrado no entendimento dos artigos 2º e 3º, da Lei 9,718, o qual dispõe:

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

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

Não há como negar que a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, é algo que vai de encontro ao interesse da Fazenda Pública, uma vez que a importância econômica desse fato, nos tributos que o país arrecada anualmente. Isso porque, o peso que tal contribuição detém sobre essa arrecadação, se torna quase primordial ao sistema tributário nacional, sendo que a COFINS é o quarto tributo que mais angaria fundos no país, sendo que o PIS se encontra em sétimo lugar (PÊGAS, 2014).

Durante muito tempo, houve a discussão jurídica visando um posicionamento dos tribunais superiores a respeito da inclusão ou exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, uma vez que não há qualquer questão decidida na legislação Constitucional ou Infraconstitucional, até o Superior Tribunal Superior consolidasse a questão com a edição das súmulas 68 e 94, em sentido desfavorável aos contribuintes que pagavam os impostos (RIBEIRO, 2019).

O problema que permeia a questão da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições, recai sobre o ponto que diz respeito a uma não delimitação legal sobre o que pode vir a ser considerado como sendo o faturamento. Nesse diapasão, cabe a explanação de Troianelli (2007, p. 2005), a esse respeito, dizendo que:

O exame do que deve ser entendido como receita para efeitos da delimitação da base de cálculo das contribuições sociais não deve deixar de ser precedido pela análise sobre o sentido do termo “faturamento”, utilizado pela Constituição Federal de 1988 em sua redação primitiva para definir, no art. 195, a competência tributária da União para a instituição de contribuições para a seguridade.

Assim, a partir dessa breve introdução, faz-se necessário compreender construção histórica da legislação concernente a PIS e a Cofins, uma vez que foram modificadas em diversos momentos, para atender as necessidades legislativas que se mostravam presentes. Dessa forma, a definição da base de cálculo do PIS e da Cofins, apresentou-se pelos artigos 2º e 3º, b, das leis complementares 70/91 e 7/70, sendo que eram incidentes no faturamento mensal, considerando a receita bruta das vendas de mercadorias e de serviços de qualquer natureza. Em um segundo momento, fora decretada pelo STF a inconstitucionalidade dos Dec.-Lei 2.445/88 e 2.449/88, a Medida Provisória nº 1.212/95 foi publicada, vindo a ser reeditada até se converter na MP 1.676-38/98 e, por fim, convertendo-se na Lei 9.715/98, a qual passou a definir em seu artigo 2º, I e artigo 3º, a base de cálculo do PIS/PASEP, como se pode aferir a seguir:

Art. 2º A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente: I - pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês;

Art. 3º Para os efeitos do inciso I do artigo anterior considera-se faturamento a receita bruta, como definida pela legislação do imposto de renda, proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia.

Ainda em 1998, outra Medida Provisória fora publicada sob o número 1.724/98, vindo a ser convertida com algumas alterações na Lei 9.718/98, trouxe a equiparação dos conceitos de receita, receita bruta e faturamento, consolidando então, a incidência do PIS/PASEP e da Cofins, dispondo da seguinte maneira:

Art. 3º - O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§1º - Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

Essa equiparação ficou conhecida como sendo um alargamento da base de cálculo dos referidos tributos, sendo sempre questionada, até chegar ao Supremo Tribunal Federal, em novembro de 2005. Isso porque, no início apenas se computava apenas as receitas provenientes da venda de mercadorias ou mesmo de prestação de serviços, a partir de 1999, passaram a incidir também, na renda bruta desses contribuintes. Ademais, não existia um permissivo Constitucional que autorizasse a

incidência indiscriminada das exações sobre as receitas, somente sendo legitimado com a Ementa Constitucional nº 20/98, a qual veio para alterar o disposto no artigo 195, I, da Constituição 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: (Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 20, de 1998)

- 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;

Dessa maneira, com a edição da aludida Emenda, bem como em conjunto com a edição das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, as incidências da contribuição do PIS/PASEP e da COFINS, restaram alargadas, saindo da seara do mero faturamento, indo alcançar o todo das receitas que foram angariadas pela pessoa jurídica contribuinte. Esse fato, como não seria de se admirar, seria matéria de extrema discussão no STF, uma vez que diz respeito a carga tributária que a pessoa jurídica vem a pagar ao Estado.

Destarte, por receita, pode dizer que esta é uma entrada definitiva de dinheiro, sem que haja qualquer tipo de reserva ou correspondência no passivo, integrando-se completamente no patrimônio da empresa. Assim, dispõe Barreto (2004, p. 11/15), a esse respeito:

[...] receitas são entradas definitivas de dinheiro que pertencem ou passam a pertencer ao Estado...” alerta o mestre, portanto, que nem todos os valores que entram nos cofres da empresa são receitas. Os valores que transitam pelo caixa das empresas (ou pelos cofres públicos) podem ser de duas espécies: os configuradores de receitas e os caracterizadores de meros ingressos. As receitas são entradas que modificam o patrimônio da empresa, incrementando-o. Os ingressos envolvem tanto as receitas quanto as somas pertencentes a terceiros (valores que integram o patrimônio de outrem); são aqueles valores que não importam modificação no patrimônio de quem os recebe, porém, mero trânsito para posterior entrega a quem pertencerem. Apenas os aportes que incrementem o patrimônio, como elemento novo e positivo, são receitas. (...) as entradas que não provocam incremento no patrimônio representam mera passagem de valores.

Ainda, a respeito da inclusão das receitas aferidas pelas empresas como forma de tributação, discorre (PETRY, 2009, p. 232):

Assim sendo, reforçamos, não podem fazer parte da “receita” ou “faturamento” tributáveis pelas contribuições COFINS e PIS/PASEP os valores que apenas ingressam contabilmente nos registros da pessoa jurídica, mas não se incorporam efetivamente ao seu patrimônio, não sendo, portanto, fatos reveladores de capacidade contributiva. É o caso, v.g., do valor do ICMS (“imposto sobre circulação de mercadorias”) e do IPI (“imposto sobre produtos industrializados”), destacados rotineiramente nas notas fiscais que documentam as vendas realizadas por pessoas jurídicas produtoras rurais, industriais e comerciantes

No entanto, o que acontecia, era que o STF, ainda que não reconhecesse oficialmente a decisão do STJ, por vezes reiteradas, negava provimento aos recursos extraordinários que eram interpostos contra as decisões daquele, pois tinha como fundamento que a discussão poderia gerar uma ofensa reflexa a Constituição, o que atentaria de maneira reflexa a Sumula 636 do próprio STF. Assim, durante algum tempo, a posição assumida pelo Supremo, possuía a mesma posição do entendimento do STJ, incluindo assim, o ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS (RIBEIRO, 2019).

Após essa decisão de manter o mesmo posicionamento durante um longo período, começou a modificasse, passando então a Corte Suprema a proferir algumas decisões em sentido contrário ao entendimento do Superior Tribunal de Justiça, porém, não foi suficiente para que o entendimento do STF fosse, de fato, firmado em contrário.

Assim, no ano início de 2017, durante sessão do Supremo Tribunal Federal, decidiu que o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), não integraria a base de cálculo das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e, nem mesmo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS). Tal decisão adveio após a finalização de julgamento extraordinário, tem o seu efeito *erga omnes* reconhecido, ou seja, a sua repercussão seria geral, incidindo a partir de então sobre todos, não sendo mais um caso isolado e que precisaria ser levada a novo julgamento. Com a decisão proferido no RE 574706, “[...] os Ministros entenderam que o valor arrecado a título de ICMS, não se incorpora ao patrimônio do contribuinte e, dessa forma, não pode integrar a base de cálculo dessas contribuições”, uma vez que a finalidade da PIS e da COFINS, é promover o financiamento da seguridade social (STF, 2017).

Nesse diapasão, a respeito do entendimento do Supremo Tribunal Federal, o trecho da ação declaratória de inconstitucional n° 1/1 (BRASIL, 2019):



Note-se que a Lei Complementar nº 70/91, ao considerar o faturamento como “a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza” nada mais fez do que lhe dar a conceituação de faturamento para efeitos fiscais, como bem assinalou o eminente Ministro ILMAR GALVÃO, no voto que proferiu no RE 150.764, ao acentuar que o conceito de receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços “coincide com o de faturamento, que para efeitos fiscais, foi sempre entendido como o produto de todas as vendas, e não apenas das vendas acompanhadas de fatura, formalidade exigida tão-somente nas vendas mercantis a prazo (art. 1º da Lei 187/36).

Dessa forma, pode-se notar que, a posição atual do Egrégio Tribunal, recai no entendimento de que não é mais possível utilizar o ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, uma vez que o valor que se é arrecadado quando da venda de mercadorias e serviços, bem como de sua circulação, não é algo que se faça presente no patrimônio do contribuinte, mas sim fazendo parte de suas despesas, por esse motivo, não integrando a base de cálculo dos referidos tributos.

### **2.2.1 O Pacto Federativo e a Uniformidade Geográfica**

Como se sabe, os entes federativos possuem certa autonomia em sua administração, o que lhes permite legislar sobre determinados temas, como, por exemplo, no que diz respeito aos tributos de sua competência, estes estabelecidos pela própria Constituição Federal. No entanto, existem alguns desses tributos que, ainda que sejam os entes federados os responsáveis por sua arrecadação e, até mesmo legislação, a Constituição buscou manter alguns critérios desses tributos sob a responsabilidade federal de legislação. Esse é o caso do ICMS.

De igual modo, o Estado Brasileiro é uma Federação, ou seja, um Estado composto por diversas entidades territoriais, onde cada uma dessas unidades, possui sua autonomia no que diz respeito ao seu governo próprio, tratando de assuntos locais. Mas essas unidades sempre estarão unidas por meio de uma parceria que visa o bem comum da sociedade do Estado como um todo, sendo está regulamentada pela constituição de cada país. Assim sendo, de acordo com a Constituição Federal de 1988, os estados brasileiros são unidos por meio de uma parceria indissolúvel, sendo então o Estado maior formado pela divisão administrativa da União, os Estados, municípios e o Distrito Federal. Em outras palavras, o pacto federativo, vai ditar as regras que devem ser seguidas por todos os entes no sentido de cumprimento de

obrigações financeiras, arrecadação de recursos e dos campos de atuação de cada um dos entes federados (SENADO, 2019).

Nesse sentido, Celso Ribeiro Bastos (2008, p. 145), discorre a respeito do princípio do pacto federativo:

A Federação é forma de Estado pela qual se objetiva distribuir o poder, preservando autonomia dos entes políticos que a compõem. No entanto, nem sempre se alcança uma racional distribuição do poder regionalmente concentrado, o que pode ser prejudicial se este poder estiver nas mãos das oligarquias locais. O acerto da Constituição, quando dispõe sobre a Federação, estará diretamente vinculado a um racional divisão de competência entre, no caso brasileiro, União, Estados e Municípios.

A partir do entendimento a respeito do pacto federativo, é possível compreender que o Estado brasileiro atua em sistema de parceria financeira, ou seja, em parceria de arrecadação de recursos financeiros para a promoção dos deveres do Estado, como, por exemplo, educação, saúde, moradia, etc. Esse pacto, vem de encontro com a questão da unidade geográfica na questão tributária, como se verá a seguir.

O princípio da uniformidade geográfica, previsto no artigo 151, I, II e III, da Constituição Federal, veda que a União venha a instituir qualquer tributo de maneira que não seja uniforme em todo o território nacional, nem mesmo que implique em distinção ou preferência em relação à um estado, município ou Distrito Federal, em detrimento de outro. Outro ponto da uniformidade geográfica, recai sobre a limitação do poder de tributar em relação à renda das obrigações da dívida pública dos estados, municípios, etc. (COELHO, 2012).

Nesse diapasão, dispõe o referido dispositivo da Constituição Federal, a respeito da uniformidade geográfica:

Art. 151. É vedado à União:

I - Instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação à Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País;

II - Tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes;

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Ademais, o princípio da uniformidade traz de forma bastante expressa que a união precisa, além de criar um tributo que seja uniforme em todo o território nacional, não havendo qualquer tipo de preferência em relação a nenhum dos entes federados, também deverá fomentar de maneira equilibrada, os incentivos fiscais necessários ao desenvolvimento socioeconômico entre as mais variadas regiões do país. Ou seja, as alíquotas do imposto sobre a renda dos Estados da federação, deverá sempre ser estipulada de forma igualitária, com o intuito de não prejudicar financeiramente os demais estados (TOLENTINO, 2019).

Essa é uma medida que visa trazer a vida dos sujeitos, uma melhor qualidade. Assim, pode-se dizer que a principal finalidade do dispositivo, é a de tutelar o pacto federativo que exige cooperação entre os entes, impedindo assim que haja uma distinção na tributação de todo o território, nem mesmo conseguir subjugar aqueles entes que não possuem uma condição financeira melhor, fazendo com que estes percam a sua autonomia. No entanto, do mesmo modo em que a União deve tributar de maneira homogênea, também deve promover os incentivos fiscais para equilibrar o desenvolvimento destes (ALEXANDRE, 2015).

Nesse sentido, é possível aferir que existem decisões no sentido de compreender que o pacto federativo e a uniformidade geográfica, são de grande importância ao Direito Tributário, isso porque, ainda que os entes federados sejam, via de regras, autônomos, precisam respeitar a União, como sendo este o Estado soberano, isso também acontece no que diz respeito as regras do direito tributário. Como se pode aferir a seguir:

Trata-se de agravo cujo objeto é decisão que negou seguimento a recurso extraordinário interposto contra acórdão assim ementado: “ PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. AÇÃO CIVIL PÚBLICA. INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. ILEGITIMIDADE ATIVA E PASSIVA. FALTA DE INTERESSE DE AGIR E IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA DO PEDIDO REJEIÇÃO. ICMS. TERMO DE ACORDO DE REGIME ESPECIAL (TARE). LEI DISTRITAL. PERDA DE ARRECADAÇÃO. ILEGALIDADE. I – A ação civil pública é instrumento hábil para veicular a pretensão de anulação do Termo de Acordo de Regime Especial firmado entre os réus. II – O Supremo Tribunal Federal firmou entendimento de que o Ministério Público do Distrito Federal e dos Territórios tem legitimidade ativa ad causam para ajuizar ação civil pública com vista à anulação de Termo de Acordo de Regime Especial (TARE) supostamente ilegal. Ademais, se a empresa ré é beneficiária do TARE, cuja anulação se pretende por lesão à ordem tributária, patente é a sua legitimidade para figurar no polo passivo da demanda. III – há interesse de agir quando, na ação civil pública, o Ministério Público alega que o ato administrativo impugnado é ilegal e objetiva a preservação de interesses de toda a sociedade, de modo a proteger a ordem econômica e tributária. IV – verificado que a demanda não tem por finalidade a constituição de crédito

tributário, nem tampouco a cobrança de débitos fiscais ainda não constituídos, não se encontra configurada a impossibilidade jurídica do pedido V – O art. 155, § 2º, XII, da Constituição Federal/1988, estabelece que cabe à Lei Complementar regular a forma pela qual, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, serão concedidos isenções, incentivos e benefícios fiscais. VI – Há manifesta lesão ao patrimônio público, na medida em que a operação levada a efeito pelo TARE resultou em perda de arrecadação, concedendo crédito presumido de ICMS. VII – Negou-se provimento às apelações e à remessa oficial. ” O recurso busca fundamento no art. 102, III, a, da Constituição Federal. A parte alega violação aos arts. 5º, II; 37, § 6º; 102, I, a; 129, III; 155, XII, g, c/com o art. 32, § 1º, todos da CF. Sustenta que: (i) é ilegítimo para figurar no polo passivo, ante a responsabilidade objetiva do ente público por ato legislativo e administrativo; (ii) houve a utilização da ação civil pública como substituta da ação direta de inconstitucionalidade; (iii) não houve comprovação de dano ao patrimônio público; (vi) o TARE não se trata de um benefício fiscal. A decisão agravada negou seguimento ao recurso sob os seguintes fundamentos: “[...] Melhor sorte não colhe o recurso extraordinário, embora a recorrente, in casu, tenha afirmado a existência de repercussão geral da questão constitucional discutida na causa, em obediência aos ditames dos artigos 102, § 3º, da Constituição Federal, 543-A do Código de Processo Civil, 322 e 327, ambos do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal. Isso porque, quanto à alegada ofensa aos artigos 5º, inciso II, e 37, § 6º, ambos da Constituição Federal, como tem consignado o STF, por meio do enunciado 282 da Súmula daquela Corte, é inadmissível o recurso extraordinário se a questão constitucional suscitada não tiver sido apreciada no acórdão recorrido (RE 650490 AgR, Relator Ministro JOAQUIM BARBOSA, DJe de 22/2/2012). Igual sorte colhe o apelo fundamentado na apontada violação aos artigos 102, inciso I, alínea a, 155, inciso XII, alínea g, c/com o artigo 32, § 1º, todos da CF/1988, porque as teses constitucionais sustentadas encontram-se em desconformidade com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, o que se revela como fundamento hábil para basear o juízo negativo de admissibilidade do recurso extraordinário. Confira-se: 1. Contrato bancário. Juros. Capitalização em período inferior a um ano. Inadmissibilidade. Art. 5º da MP 2.087-29/2001, editada como MP 2.140-34. Inconstitucionalidade reconhecida incidentalmente. Controle difuso de constitucionalidade, exercido em ação civil pública. Não usurpação de competência do Supremo. Reclamação julgada improcedente. Agravo improvido. Inteligência do art. 102, inc. I, a, da CF. Não usurpa competência do Supremo Tribunal Federal, decisão que, em ação civil pública de natureza condenatória, declara incidentalmente a inconstitucionalidade de norma jurídica. 2. RECURSO. (...) É de rejeitar agravo regimental que não apresenta razões novas capazes de ditar reforma da decisão agravada. (CI 1897 AgR, Relator Ministro CEZAR PELUSO, DJe de 31/1/2011) AÇÃO CIVIL PÚBLICA. LEGITIMIDADE ATIVA. MINISTÉRIO PÚBLICO DO DISTRITO FEDERAL E TERRITÓRIOS. TERMO DE ACORDO DE REGIME ESPECIAL - TARE. POSSÍVEL LESÃO AO PATRIMÔNIO PÚBLICO. LIMITAÇÃO À ATUAÇÃO DO PARQUET. INADMISSIBILIDADE. AFRONTA AO ART. 129, III, DA CF. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO. I - O TARE não diz respeito apenas a interesses individuais, mas alcança interesses metaindividuais, pois o ajuste pode, em tese, ser lesivo ao patrimônio público. II - A Constituição Federal estabeleceu, no art. 129, III, que é função institucional do Ministério Público, dentre outras, "promover o inquérito e a ação civil pública, para a proteção do patrimônio público e social, do meio ambiente e de outros interesses difusos e coletivos". Precedentes. III - O Parquet tem legitimidade para propor ação civil pública com o objetivo de anular Termo de Acordo de Regime Especial - TARE, em face da legitimação ad causam que o texto constitucional lhe confere para defender o erário. IV - Não se aplica à hipótese o parágrafo único do artigo 1º da Lei 7.347/1985. V - Recurso extraordinário provido para que o TJ/DF decida a

questão de fundo proposta na ação civil pública conforme entender. (RE 576155, Relator Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, DJe 31/1/2011) Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade. 2. Caráter normativo autônomo e abstrato dos dispositivos impugnados. Possibilidade de sua submissão ao controle abstrato de constitucionalidade. Precedentes. 3. ICMS. Guerra fiscal. Artigo 2º da Lei nº 10.689/1993 do Estado do Paraná. Dispositivo que traduz permissão legal para que o Estado do Paraná, por meio de seu Poder Executivo, desencadeie a denominada "guerra fiscal", repelida por larga jurisprudência deste Tribunal. Precedentes. 4. Artigo 50, XXXII e XXXIII, e §§ 36, 37 e 38 do Decreto Estadual nº 5.141/2001. Ausência de convênio interestadual para a concessão de benefícios fiscais. Violação ao art. 155, § 2º, XII, g, da CF/88. A ausência de convênio interestadual viola o art. 155, § 2º, incisos IV, V e VI, da CF. A Constituição é clara ao vedar aos Estados e ao Distrito Federal a fixação de alíquotas internas em patamares inferiores àquele instituído pelo Senado para a alíquota interestadual. Violação ao art. 152 da CF/88, que constitui o princípio da não-diferenciação ou da uniformidade tributária, que veda aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino. 5. Medida cautelar deferida. (ADI 3936 MC, Relator Ministro GILMAR MENDES, DJe de 8/11/2007) Ação Cível Originária. 2. Estados de São Paulo e Bahia. Termo de Acordo de Regime Especial no 01/98, celebrado entre o Distrito Federal e empresa particular. 3. Possibilidade de desconstituição dos efeitos de acordo ou convênio administrativo após o término da vigência. Inocorrência de prejudicialidade. 4. Ação prejudicada, apenas, no período entre 1o.07.99 e 31.07.99, por celebração do TARE no 44/99, dispondo sobre o mesmo objeto. 5. Vício formal. Acordo firmado em desobediência à forma estabelecida na Lei Complementar no 24/75. Fixação de alíquota de ICMS diversa da fixada na Resolução no 22, do Senado Federal. 6. Passagem ficta de mercadorias. Inocorrência de fato gerador. Prejuízo na incidência do ICMS aos Estados requerentes. Violação do pacto federativo e princípios tributários [...] (STF - ARE: 1141180 DF - DISTRITO FEDERAL 0114604-63.2004.8.07.0001, Relator: Min. ROBERTO BARROSO, Data de Julgamento: 25/06/2018, Data de Publicação: DJe-128 28/06/2018).

Destarte, como se pode compreender a questão que recobre o pacto federativo e o princípio da uniformidade geográfica, não permite que um dos entes diga que é possível efetivar o ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins, enquanto que outro não o faça, uma vez que, por entendimento do próprio STF, recaia apenas sobre as receitas aferidas, não podendo o pagamento de um tributo, ser assim considerado.

### **2.2.2 Da Ofensa aos Princípios Constitucionais**

Como visto, a questão que causava grande divergência na temática da inclusão ou não do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins, sempre girou em torno das receitas, ou seja, fariam parte daquilo que vem a integrar o patrimônio da empresa, não algo que entraria no caixa apenas para cobrir um passivo já existente.

Assim, o ICMS é definido no artigo 155 da Constituição Federal, sendo um tributo que tem competência estadual, não sendo cumulável. Trata-se então, de um imposto que incide em cada uma das etapas do processo de industrialização e comercialização de mercadorias, até que chega ao consumidor. Por definição legal, tal fato já integra o preço de venda que irá ser cobrado, fazendo com que o ICMS, tenha uma natureza de custo, ou de despesa daquele que vende ou presta serviços de qualquer natureza. Fato esse que faz que o ICMS não caiba nos moldes exigidos para que ocorra a incidência do PIS e da COFINS (COELHO, 2012).

Por esse motivo, quando se fala em reincluir os valores do ICMS, já pagos pelo contribuinte novamente quando tributados pelo PIS e pela COFINS, está-se diante de uma duplicidade de cobrança fiscal, pois já efetuou o pagamento daquele no momento em que seu fato gerador ocorreu. Isso se justifica pelo fato de que, reincluir a cobrança na base de cálculo do PIS e da COFINS, ofende aos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade, da isonomia, da capacidade contributiva e da legalidade (COELHO, 2012).

Nesse sentido, sobre os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, pode-se dizer que:

Princípio da razoabilidade significa que as leis e os respectivos suportes fáticos devem ser valorados de maneira razoável, de sorte a preservar sempre a finalidade perseguida pela ordem jurídica, afastando a aplicação de normas contrárias ao bom senso, ou daqueles que não guardam proporção entre a motivação e o fim perseguido. Em outras palavras, não é razoável o ato normativo que não represente um meio adequado para atingir o fim colimado, beirando às raias do desvio de finalidade ou do abuso legislativo. Princípio da proporcionalidade, por sua vez, significa que o Estado não deve agir com demasia, nem de modo insuficiente na realização de seus objetivos. [...] implica necessariamente adequação axiológica e finalística do agente público do poder-dever de hierarquizar princípios e valores de maneira adequada nas relações da Administração e no controle deles (HARADA, 2004, p. 895).

Assim, fazendo uma relação dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, nota-se que não seria aceitável que um valor cobrado em um determinado momento, gerando para a empresa contribuinte uma despesa naquele momento, como é o caso do ICMS, venha a ser repetido e incluído na base de cálculo de outros impostos, simplesmente pelo fato de se aumentar a arrecadação por parte do Estado (TOLENTINO, 2019).

O Supremo Tribunal Federal - STF já se pronunciou sobre a necessidade de as normas tributárias firmarem seus fundamentos em princípios razoáveis e em proporção às suas próprias finalidades. É o que se vê no texto do Acórdão do Recurso Extraordinário nº 200.844-3:

O Estado não pode legislar abusivamente, eis que todas as normas emanadas do Poder Público – tratando-se, ou não, de matéria tributária – devem ajustar-se à cláusula que consagra, em sua dimensão material, o princípio do “substantive due process of law” (CF, art. 5º, LIV). O postulado da proporcionalidade qualifica-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais. Hipótese em que a legislação tributária reveste-se do necessário coeficiente de razoabilidade.

Permitir, então, que exista a incidência de um imposto sobre o outro, é o mesmo que permitir que haja uma sobrecarga onerosa ao contribuinte, ferindo de igual modo, outros princípios constitucionais. Tais como a isonomia, pois é uma forma de transformar em desigualdade o regime tributário existente, onerando demasiadamente um, em detrimento do outro (COELHO, 2012).

Ainda, a respeito da capacidade contributiva, sabe-se que com a inclusão do ICMS na base de cálculo tanto no PIS e na COFINS o fato jurídico se tornaria mais amplo que o fato original, sendo uma verdadeira ofensa a tal princípio, como discorrem Dias e Keppler (2001, p. 176):

[...] teremos um fato jurídico da base de cálculo mais amplo que o fato jurídico tributário, contido no antecedente da norma matriz de incidência tributária, o que, de fato, representa ofensa ao princípio da capacidade contributiva. O sujeito passivo da Cofins não tem capacidade contributiva sobre receitas auferidas pelos Estados/Distrito Federal (no caso do ICMS) ou pela União Federal (no caso do IPI). Sua carga tributária, em relação à Cofins, portanto, limita-se aos valores que serão destinados ao seu ativo por conta da venda de mercadorias, prestação de serviços etc.

Dessa maneira, percebe-se que os princípios constitucionais, vem a oferecer uma garantia de igualdade na carga tributária, fazendo com que os tributos sejam cobrados de maneira igual de todos os contribuintes, não sendo um onerado mais que os demais.

Como visto, fora possível compreender que a questão da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, recai, de maneira quase exclusiva, no seu faturamento. De um lado está o contribuinte, que se sente lesado pela taxa elevada de tributação, que faz com o seu lucro acaba por ser reduzido, de outro o Estado, visando angariar mais fundos para o

seu custeio. Por esse motivo se mostra necessário entender a posição do Superior Tribunal de Justiça, por meio de suas decisões a respeito do tema.

No ano de 2015, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que o ICMS não tem qualquer tipo de incidência na base de cálculo do PIS e da COFINS, uma vez que, não há como fazê-lo incidir sobre uma receita que não possui natureza de faturamento. Veja-se:

IMPOSSIBILIDADE DE INCLUSÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS /COFINS. SÚMULA 83/STJ. 1. Não é o órgão julgador obrigado a rebater, um a um, todos os argumentos trazidos pelas partes em defesa da tese que apresentaram. Deve apenas enfrentar a demanda, observando as questões relevantes e imprescindíveis à sua resolução. Nesse sentido: REsp 927.216/RS, Segunda Turma, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJ de 13/8/2007; e REsp 855.073/SC, Primeira Turma, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, DJ de 28/6/2007. 2. A jurisprudência do STJ firmou-se no sentido de que o crédito presumido referente ao ICMS não tem natureza de receita ou faturamento, razão pela qual não pode ser incluído na base de cálculo do PIS e da Cofins. Incide, pois, na hipótese o enunciado da Súmula 83/STJ. 3. Agravo Regimental não provido.

Trata-se de recurso extraordinário interposto contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região que entendeu não constituir ofensa à Constituição Federal a inclusão do valor do ICMS na base de cálculo das contribuições sociais PIS e COFINS (Doc. 48). Em juízo de retratação, o Tribunal de origem deu provimento à apelação da ora recorrente, para adequar o aresto recorrido à tese fixada no RE 574.706-RG (Tema 69) no sentido de que o ICMS não deve integrar a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS. No entanto, limitou os efeitos da decisão a 31 de dezembro de 2014, ao fundamento de que a tese jurídica advinda do julgamento daquele paradigma não se aplica aos pagamentos efetuados sob a égide da Lei 12.973/2014. O acórdão recebeu a seguinte ementa (Doc. 73): "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. ALTERAÇÃO NORMATIVA NÃO JULGADA PELO STF. MUTAÇÃO DE ELEMENTO MATERIAL DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA. LIMITES DA COISA JULGADA. RETRATAÇÃO. [...] Quanto à alegação de afronta ao art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal, o apelo extraordinário não tem chances de êxito, pois esta CORTE, no julgamento do ARE 748.371-RG/MT (Rel. Min. GILMAR MENDES, Tema 660), rejeitou a repercussão geral da alegada violação ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito, à coisa julgada ou aos princípios da legalidade, do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal, quando se mostrar imprescindível o exame de normas de natureza infraconstitucional. Ademais, o Tribunal de origem deu provimento à apelação da empresa, para reconhecer o direito da contribuinte de excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS os valores relativos ao ICMS, consoante orientação fixada no Tema 69 da repercussão geral, no entanto, limitou os efeitos dessa decisão até a edição da Lei 12.973/2014 por entender que essa norma deu nova definição ao conceito de receita bruta sobre a qual incidem as aludidas contribuições sociais. Colhe-se do acórdão recorrido o seguinte excerto (fls. 2-3, Doc. 72): "Esta ação foi ajuizada na égide da Lei 9.718/98, anteriormente à vigência da Lei n. 12.973/2014. O julgamento proferido pelo STF no RE 574.706 e que deu origem ao Tema 69 tomou por base o substrato normativo do "caput" do art. 3º da Lei 9.718/98. O precedente considerou a norma jurídica então vigente e deve ser aplicado nas soluções dos casos análogos, decorrentes de idêntica relação jurídica fundada no mesmo preceito normativo, razão por que não se aplica para os



pagamentos efetuados a partir de 01 de janeiro de 2015, quando entrou em vigor a Lei 12.973/2014, alterando a moldura normativa do PIS/COFINS. A mutação normativa operada pela Lei 12.973/2014, tendo afetado um dos elementos essenciais da obrigação tributária, inaugurou uma nova relação jurídica, tomando por base de cálculo grandeza distinta da prevista na Lei 9.718/98. A base de cálculo do PIS/COFINS passou a ser a receita bruta ("caput" do art. 3º da Lei 9.718/98), na qual se incluem os tributos sobre ela incidentes, nos termos do § 5º do art. 12 do DL 1.598/77, não podendo ser confundida com a receita líquida, apurada a partir da exclusão dos tributos incidentes sobre a receita bruta (inciso III do § 1º do art. 12 do DL 1.598/77). A mutação de um elemento material da relação jurídico tributária, por força de alteração normativa não julgada pelo STF, afasta a possibilidade de aplicação da tese originada de decisão de questão constitucional de repercussão geral. A eficácia do pronunciamento em sede de repercussão geral não é indene à necessidade, inerente à eficácia da coisa julgada, de permanência das condições fáticas e jurídicas sob as quais proferido. Trata-se, portanto, de matéria situada no contexto normativo infraconstitucional, de forma que as alegadas ofensas à Constituição seriam meramente indiretas (ou mediatas), o que inviabiliza o conhecimento do referido apelo. Diante do exposto, com base no art. 21, § 1º, do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, NEGO SEGUIMENTO AO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. Publique-se. Brasília, 30 de abril de 2019 Ministro Alexandre de Moraes Relator Documento assinado digitalmente (STF - RE: 1201697 PR - PARANÁ, Relator: Min. ALEXANDRE DE MORAES, Data de Julgamento: 30/04/2019, Data de Publicação: DJe-092 06/05/2019).

O problema central dessa questão, reside na posição do que seria ou não uma receita de faturamento daquela pessoa jurídica, muitas vezes sendo confundida, fato que gerava uma seria confusão, pois ocasionava uma supertributação para aquela.

### **2.3 DA POSIÇÃO DO CONTRIBUINTE E DO FISCO**

Como visto nos capítulos anteriores, o problema que acomete a questão da inclusão ou da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, é o posicionamento divergente entre os diversos órgãos que precisam lidar com a situação em seu dia a dia. Isso porque, aqueles que defendem a sua inclusão, estão respaldados pelo lapso legislativo que é deixado com a redação dos dispositivos que versam sobre o tema. Já, em contrapartida, aqueles que são favoráveis à sua exclusão, são adeptos da tese de que o ICMS, já é cobrado quando da circulação de mercadorias e, cobra-la novamente na base de cálculo de outros dois tributos, é o mesmo que permitir que haja uma supertributação (PAULSEN, 2008).

Essa contradição resta demonstrada, por exemplo, na posição da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, da Receita Federal e da Administração Pública de um modo geral, entidades essas que possuem uma visão de que não existe qualquer dispositivo legal que discorra sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo dos aludidos tributos. Ademais, defendem que é uma determinação legal que o ICMS

é parte integrante dos valores que compõe qualquer operação de venda, compondo de o faturamento do vendedor. Essa posição é tida por meio da legislação vigente (PANDOLFO, 2012).

O artigo 2° da Lei 9.718/98, corrobora esse posicionamento, ao aduz que:

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

Assim, a partir disso, nota-se que a Fazenda Pública Federal, é o entendimento do próprio Supremo Tribunal Federal por meio da decisão proferida nos RREE de nº346.084, 390.840, 358.273, dentre outros, manteve a equivalência entre os vocábulos faturamento e receita bruta, ou seja, tratando-as como sinônimos (MARTINS, 2010). Corroborando a equivalência, a Lei nº 12.973/14, alterou a redação do artigo 3° da Lei 9.718/98, que dispõe que:

Art. 3°. O faturamento a que se refere o art. 2° compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

Destarte, a ideia do regime cumulativo, nesse ponto de vista, incide sobre o faturamento da pessoa jurídica, pois é vista como receita bruta, esta advinda da venda de produtos. E analisando a situação fática por esse ponto de vista o entendimento é correto. Existem ainda decisões no sentido de corroborar a visão do regime de cumulação, veja-se:

TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO ICMS. LEI N. 9.718/98. CONCEITO DE FATURAMENTO. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. EXAME NA VIA DO RECURSO ESPECIAL. IMPOSSIBILIDADE. 1. A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do PIS e da Cofins. Precedentes. 2. A matéria relativa à validade da cobrança do PIS e da Cofins com base na Lei n. 9.718/98 especificamente no ponto concernente à definição dos conceitos de receita bruta e faturamento é questão de natureza constitucional, razão pela qual refogue do âmbito de apreciação do recurso especial. 3. Recurso especial não conhecido.

EMENTA: PRESCRIÇÃO, LC 116/2005, PIS, COFINS, ICMS, EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. O prazo prescricional só começa a fluir após a conclusão do procedimento administrativo de lançamento. E em se tratando de tributo sujeito a regime de lançamento por homologação, o marco inicial do prazo prescricional é a própria homologação, expressa ou tácita, quando efetivamente se tem por constituído o crédito tributário. Sendo assim, enquanto não concretizada a homologação do lançamento pelo Fisco, ou

ainda não decorrido o prazo de cinco anos a que se refere o parágrafo 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, não há falar em prescrição, só citável passados cinco anos da homologação. O disposto no artigo 3º da LC nº 118/2005 se aplica tão-somente às ações ajuizadas a partir de 09 de junho de 2005, já que não pode ser considerado interpretativo, mas, ao contrário, vai de encontro à construção jurisprudencial pacífica sobre o tema da prescrição havida até a publicação desse normativo. Os encargos tributários integram a receita bruta e o faturamento da empresa. Seus valores são incluídos no preço da mercadoria ou no valor final da prestação do serviço. Por isso, são receitas próprias da contribuinte, não podendo ser excluídos do cálculo do PIS/ COFINS, que têm, justamente, a receita bruta/faturamento como sua base de cálculo.

EMENTA: TRIBUTÁRIO, PIS, COFINS, SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. EXCLUSÃO DO IPI DESTACADO NA NOTA FISCAL. IMPOSSIBILIDADE. CONCEITO DE FATURAMENTO. 1. não há se confundir a substituição tributária progressiva estatuída em relação ao PIS e à COFINS com a relação de substituição relativa ao IPI. Enquanto está envolve o fabricante e o consumidor final, aquela recai sobre o fabricante e o comerciante varejista, que não suporta nem jurídica nem financeiramente a carga fiscal do imposto. 2. O IPI, à semelhança do ICMS, integra o valor da mercadoria vendida pelo fabricante, não havendo ao comerciante adquirente, porquanto destacados os valores na nota fiscal, escusar-se ao recolhimento do PIS e da COFINS excluindo tais importâncias, eis que compõem o seu faturamento. 3. O destaque na nota fiscal é mecanismo que visa apenas a indicar, para fins de controle, o quantum a ser compensado, se for o caso, pelo comprador, em função da não-cumulatividade. 4. Apelação desprovida.

A partir disso, nota-se que a Fazenda tenta demonstrar que não tem qualquer importância a natureza do custo, ou do valor que faz parte da mercadoria que fora vendida ou do serviço que fora prestado, pois todos esses custos já deveriam compor esse valor final, tendo apenas como exceção o que são excluídos de maneira expressa pela própria legislação.

Destarte, as decisões jurisprudenciais utilizadas pela Fazenda Nacional para dar respaldo à sua posição, são denominadas clássicas do STF, quando o este julgava as questões como sendo possível a existência da inclusão do custo ICMS na base de cálculos dos tributos, pois a legislação equipara as terminologias e os procedimentos de venda e circulação de mercadoria, assim o permitem (MACHADO, 2006). Isso era possível, devido ao entendimento do STJ, o qual fora sumulado, como, por exemplo, o aduzido pela Sumula 68 e 94, ambas atualmente canceladas, mas que dispunham sobre a inclusão do ICMS sobre a base de cálculo do PIS e da COFINS, respectivamente:

Sumula 68: "A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do PIS".  
Sumula 94: "A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do Insocial".

Destarte, de acordo com a legislação e os entendimentos dos tribunais, antes de um posicionamento final do Supremo Tribunal federal a respeito do tema, acaba por demonstrar que a possibilidade de cumulação desses adicionais se mostram reais. Isso porque, quando existe a venda de um produto ou mesmo de um serviço, percebe-se que o valor do ICMS já está incluso nessa base de cálculo, sendo assim, passível de ser integrado na base de cálculo dos demais (CONRADO, 2010).

De igual modo, até o ano de 2017, é possível encontrar respaldo para o posicionamento dos Tribunais Superiores, tendo como ponto de argumento, as Sumulas 68 e 94 do STJ (DERZI, 2009). Nesse diapasão:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. ACÓRDÃO EMBARGADO EM SINTONIA COM A RECENTE JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE. SÚMULA 168/STJ. 1. A Primeira Seção desta Corte, no julgamento do REsp 1.144.469/PR, submetido à sistemática dos recursos repetitivos, entendeu pela inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, tal como demonstram os enunciados 68 e 94 de sua súmula de jurisprudência, os quais dispõem, respectivamente, que a parcela relativa ao ICM se inclui na base de cálculo do PIS e a parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL. Incide, pois, a Súmula 168/STJ. 2. Agravo interno não provido. (STJ - Agente nos Eres: 1496581 MG 2014/0297304-0, Relator: Ministro BENEDITO GONÇALVES, Data de Julgamento: 08/03/2017, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 14/03/2017)

PROCESSUAL CIVIL. ARTS. 458 E 535 DO CPC. NÃO VIOLAÇÃO. TRIBUTÁRIO. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. LEGALIDADE. PRECEDENTES. A decisão agravada não merece censura, pois está em harmonia com a jurisprudência atual e dominante desta Corte Superior no sentido da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Incidência das Súmulas 68 e 94 do STJ. Agravo regimental improvido. (STJ - Agrega no REsp: 1510905 BA 2015/0024266-8, Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS, Data de Julgamento: 28/04/2015, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 06/05/2015).

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. COMPENSAÇÃO. PRAZO PRESCRICIONAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. LC Nº 118/2005. 1. Autos recebidos da Vice-Presidência para fins do art. 543-B, § 3º, do CPC. 2. No julgamento do RE nº 566.621/RS, Relatora a Ministra Ellen Gracie, submetido ao regime da repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a inconstitucionalidade do art. 4º, segunda parte, da Lei Complementar nº 118, de 2005, considerando válida a aplicação do novo prazo de 5 (cinco) anos tão somente às ações ajuizadas após o decurso do vaticativo legis de 120 dias, ou seja, a partir de 09 de junho de 2005. 3. Hipótese em que a ação foi ajuizada em data posterior à vigência da Lei Complementar nº 118, de 2005, estando sujeita ao novo prazo prescricional de 5 (cinco) anos. 4. Acórdão proferido pela Primeira Turma que, seguindo a orientação da Corte Especial adotada no julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade nos Eres nº 644.736/PE, destoa do entendimento consagrado pelo Supremo Tribunal Federal. 5. Agravo regimental interposto

pela Fazenda Nacional provido, em juízo de retratação, para que seja mantida a incidência da prescrição quinquenal reconhecida pelas instâncias ordinárias.

(STJ - Agrega no Agrega no Ag: 1093754 PR 2008/0196472-0, Relator: Ministra MARGA TESSLER (JUÍZA FEDERAL CONVOCADA DO TRF 4ª REGIÃO), Data de Julgamento: 14/04/2015, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 20/04/2015).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OMISSÃO. INEXISTÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE DE INCLUSÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS. SÚMULA 83/STJ. 1. Não é o órgão julgador obrigado a rebater, um a um, todos os argumentos trazidos pelas partes em defesa da tese que apresentaram. Deve apenas enfrentar a demanda, observando as questões relevantes e imprescindíveis à sua resolução. Nesse sentido: REsp 927.216/RS, Segunda Turma, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJ de 13/8/2007; e REsp 855.073/SC, Primeira Turma, Relator Ministro Teori Alvaro Cavalcante, DJ de 28/6/2007. 2. A jurisprudência do STJ firmou-se no sentido de que o crédito presumido referente ao ICMS não tem natureza de receita ou faturamento, razão pela qual não pode ser incluído na base de cálculo do PIS e da Cofins. Incide, pois, na hipótese o enunciado da Súmula 83/STJ. 3. Agravo Regimental não provido.

(STJ - Agrega no Ares: 661146 SC 2015/0027892-4, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 18/06/2015, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 05/08/2015).

Nota-se então, que a posição anterior da Administração Pública em geral, é a de que, devido à falta de discriminação da legislativa dos termos faturamento e receita bruta, acaba por dar brecha a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, não se configurando então, uma superfaturação da carga tributária, mas sim algo que pode acontecer normalmente.

No entanto, em contrapartida, existe a posição dos contribuintes a respeito dessa inclusão. Ou seja, as pessoas jurídicas que são responsáveis pela a realização das atividades que são vistas no campo de incidência do ICMS, isto é, são as pessoas jurídicas as responsáveis por fazer com que os serviços sejam prestados e os bens vendidos, sendo assim a responsável pelo pagamento do tributo e todas as suas obrigações acessórias. Estes contribuintes, por sua vez, não são detentores do mesmo posicionamento que a Administração Pública (COELHO, 2013).

Essa posição, fora trazida pelo próprio STF, com a sua abertura de precedentes, não admitindo o contribuinte que a sua posição fosse a de ser lesado pelo fisco, uma vez que, o ICMS não integra a base de cálculo, pois não se confunde a sua base de cálculo com a receita e o faturamento do contribuinte:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO DE APELAÇÃO. AÇÃO DECLARATÓRIA. TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO. RECURSO DE APELAÇÃO PROVIDO. 1. O ICMS não inclui a base de cálculo do PIS e da COFINS, visto que não se encontra dentro do

conceito de receita ou faturamento. Precedentes do STF e do STJ e desta Terceira Turma. 2. Recurso de apelação provido. (TRF-3 - AC: 00024719320124036128 SP, Relator: DESEMBARGADOR FEDERAL NELTON DOS SANTOS, Data de Julgamento: 22/09/2016, TERCEIRA TURMA, Data de Publicação: e-DJF3 Judicial 1 DATA:30/09/2016).

AGRAVO INTERNO. APELAÇÃO EM AÇÃO DECLARATÓRIA. TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO. RE Nº 574.706. REPERCUSSÃO GERAL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. JULGAMENTO PENDENTE NO STF. SOBRESTAMENTO. INVIABILIDADE. DECISÃO MANTIDA. AGRAVO IMPROVIDO. 1. No caso vertente, aplica-se o entendimento do C. STF, exarado à luz do regime de repercussão geral da matéria, no julgamento do RE 574706 - Tema 69, ao firmar a tese no sentido de que: O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS. 2. Analisando os fundamentos apresentados pela agravante não identifiquei motivo suficiente à reforma da decisão agravada. A oposição de embargos de declaração em face do RE nº 574.706/PR não impede o julgamento do presente feito, porquanto não houve determinação expressa para suspensão dos processos em trâmite que versam sob a matéria. Ademais, não é necessário aguardar-se o trânsito em julgado. Precedentes do Excelso Pretório: Reclamação nº 30.996-SP, DJe 13.08.2018; Agravo no RE nº 930.647-PR, DJe 08.04.2016. 3. Não há, pois, elementos novos capazes de alterar o entendimento externado na decisão monocrática. 4. Agravo interno improvido (TRF-3 - Ap: 00017409020174036106 SP, Relator: DESEMBARGADORA FEDERAL CONSUELO YOSHIDA, Data de Julgamento: 18/10/2018, SEXTA TURMA, Data de Publicação: e-DJF3 Judicial 1 DATA:25/10/2018).

TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO COMUM. PIS E COFINS. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO. INCIDÊNCIA SOBRE A PRÓPRIA BASE DE CÁLCULO. POSSIBILIDADE. 1. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 574706, pelo regime de repercussão geral (Tema 69), fixou a tese de que o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS. 2. A base de cálculo do PIS e da COFINS é o valor total do faturamento ou da receita da pessoa jurídica, na qual incluem-se os tributos sobre ela incidentes, nos termos do art. 12, § 5º, do Decreto-Lei nº 1.598/77. 3. A conclusão do Supremo Tribunal Federal no tema nº 69 não pode ser aplicada por analogia a fim de afastar da base de cálculo da contribuição ao PIS e COFINS os valores referentes às próprias contribuições ao PIS e COFINS. 4. Apelação da parte autora parcialmente provida (TRF-4 - AC: 50024683220174047201 SC 5002468-32.2017.4.04.7201, Relator: ROGER RAUPP RIOS, Data de Julgamento: 15/05/2019, PRIMEIRA TURMA).

Assim, percebe-se que a visão do contribuinte, difere completamente da visão dos órgãos públicos, isso porque, aquele é o polo passivo, o qual tem de arcar com toda a carga tributária e seus ônus. Por esse motivo, as posições tornam-se diferentes, o que ocasionou a discussão a respeito da sua incidência ou não.

### **2.3.1 O Posicionamento da Jurisprudência**

O atual posicionamento dos Tribunais Superiores sobre a questão, é a de que não existe a incidência do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Esse entendimento veio ao cenário, a partir do julgamento do Recurso Extraordinário de nº

574.706/PR. Tal recurso, determinou que a Inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS não se faz presente, uma vez que o princípio da não cumulatividade se mostra aplicável nesse caso. Assim, a decisão fora proferida no sentido de manter a exclusão da base de cálculo, como se pode ver a seguir:

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

Assim, por meio da decisão desse recurso, as demais contendas são levadas a corte, visando que o Tribunal Superior continue decidindo nesse sentido, uma vez que a cobrança de um tributo sobre a circulação de serviços e mercadorias, se mostraria como uma forma de repetição de tributação, quando cobrada novamente na base de cálculo de outros tributos como o PIS e a COFINS. Destarte:

DIREITO TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS. APLICAÇÃO DO RE 574.706. PENDÊNCIA DO JULGAMENTO DOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM QUE SE APRECIARÁ A MODULAÇÃO DE EFEITOS. AFASTAMENTO DA MULTA DO ART. 1.021, § 4º, DO CPC/2015. 1. Considerando que se encontram pendentes de julgamento os embargos de declaração opostos contra o acórdão do RE 574.706, ocasião em que se discutirá a modulação de efeitos, entendo que a multa prevista no art. 1.021, § 4º, do CPC/2015, aplicada no julgamento do agravo regimental, deve ser afastada. 2. Embargos de declaração parcialmente providos. (STF - Agr. Segundo-ED RE: 355024 RS - RIO GRANDE DO SUL, Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 07/08/2018, Primeira Turma, Data de Publicação: DJe-187 06-09-2018).

Direito tributário. Recurso Extraordinário. Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS. Aplicação do RE 574.706. Pendência de julgamento dos embargos de declaração em que se apreciará a modulação de efeitos. Afastamento da multa do artigo 1.021, § 4º, do CPC. Agravo desprovido sem a aplicação de multa. 1. Considerando que se encontram pendentes de julgamento os embargos de declaração opostos em face do acórdão do RE 574.706, ocasião em que se discutirá a modulação de efeitos, penso que não deve ser aplicada a multa do art. 1.021, § 4º, do CPC, no julgamento do presente agravo. 2. Agravo desprovido sem aplicação da multa do art. 1.021, § 4º, do CPC.

(STF - Agr. Segundo RE: 370218 SC - SANTA CATARINA, Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 19/06/2018, Primeira Turma, Data de Publicação: DJe-077 15-04-2019).

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. BASE DE CÁLCULO. PIS/COFINS. RECENTE POSICIONAMENTO DO STF EM REPERCUSSÃO GERAL (RE 574.706/PR, REL. MIN. CÁRMEN LÚCIA) EM SENTIDO CONTRÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO DOS CONTRIBUINTE ACOLHIDOS, COM EFEITOS INFRINGENTES. 1. O Superior Tribunal de Justiça reafirmou seu posicionamento anterior, ao julgar o Recurso Especial Repetitivo 1.144.469/PR, em que este Relator ficou vencido quanto à matéria, ocasião em que a 1a. Seção entendeu pela inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS (Rel. p/acórdão o Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 2.12.2016, julgado nos moldes do art. 543-C do CPC). 2. Contudo, na sessão do dia 15.3.2017, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, julgando o RE 574.706/PR, em repercussão geral, Relatora Ministra CÁRMEN LÚCIA, entendeu que o valor arrecadado a título de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte e, dessa forma, não pode integrar a base de cálculo dessas contribuições, que são destinadas ao financiamento da seguridade social. 3. Embargos de Declaração (fls. 669/670) dos Contribuintes acolhidos, com efeitos infringentes, para declarar a inexistência de relação jurídico-tributária e excluir o ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS, respeitando-se a prescrição quinquenal, bem como permitir a compensação dos valores indevidamente recolhidos.

(STJ - Decl. no Agrega no Ares: 400024 SP 2013/0324310-0, Relator: Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Data de Julgamento: 03/05/2018, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 16/05/2018).

TRIBUTÁRIO. RE 574.706. REPERCUSSÃO GERAL. ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS. JUÍZO DE ADEQUAÇÃO. 1. Os autos retornam da Vice-Presidência desta Corte Regional para que a Turma, se assim entender, proceda ao juízo de retratação, em virtude da Tese fixada pelo Supremo Tribunal Federal no RE 574.706/PR, sob o rito de repercussão geral (Tema 69). 2. A inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo das referidas contribuições foi declarada pelo Supremo Tribunal Federal - STF, no julgamento do RE 574706/PR, cuja tese restou assim redigida: "O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins". 3. Em que pese a possibilidade de modulação dos efeitos da decisão referida, não há exigência do trânsito em julgado para a aplicação da tese firmada pelo Tribunal Superior, conforme apontado pelo art. 1.040, caput e III, CPC/15, segundo o qual, publicado o acórdão paradigma, "os processos suspensos em primeiro e segundo grau de jurisdição retomarão o curso para julgamento e aplicação da tese firmada pelo tribunal superior". 4. Ressalte-se, ainda, o entendimento do Supremo Tribunal Federal na orientação de que "A existência de precedente firmado pelo Plenário desta Corte autoriza o julgamento imediato de causas que versem sobre o mesmo tema, independente da publicação ou do trânsito em julgado do paradigma" (STF, ARE 930647 Agr. Relator Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 15/03/2016. 5. O próprio STF, em sessão do dia 03.04.18,



reafirmou o posicionamento firmado no Recurso Extraordinário 574.706, ao julgar, entre outros, os RE 330.582, RE 352.759, AI 497.355, AI 700.220, RE 355.024, RE 362.057, RE 363.988 e RE 388.542, o que evidencia a força do referido precedente, que pacificou a controvérsia. 6. Ao reconhecer que o referido tributo não se inclui na base de cálculo da contribuição, considerado o faturamento, o STF deixou claro 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. 7. Ao concluir pela inclusão do ICMS sobre a base de cálculo do PIS/COFINS, o acórdão sumário se mostra em desconformidade com o paradigma mencionado, merecendo ajuste. 8. Juízo de adequação exercido para excluir o ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS.

(TRF-5 - AC: 00171202020064058100, Relator: Desembargador Federal Rogério Fialho Moreira, Data de Julgamento: 08/10/2019, 3ª Turma).

Desta feita, o entendimento da jurisprudência atual, recai na impossibilidade de inclusão do valor do ICMS na base de cálculo de outros tributos, como, o PIS e a COFINS. Isso porque, o Supremo Tribunal Federal acabou por dirimir a discussão a respeito da diferença entre receita e faturamento, não admitindo então, a ocorrência de dupla cobrança de um mesmo imposto ao contribuinte.

### **2.3.2 Da Inconstitucionalidade**

Ante o exposto até então, percebe-se que a discussão sobre a inclusão ou a exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, é um tema que rende alguma discussão e polemica. Isto é, de um lado se encontra a posição do Poder Público, que acredita que a inclusão se mostra plenamente possível, pois durante muito tempo o próprio entendimento da Corte Superior, era o de que a terminologia faturamento e receita bruta, eram sinônimas. De outro, tem-se a posição dos contribuintes e do próprio legislativo, que vem no sentido de que é uma supertributação, pois o pagamento cumulativo de tributos dessa categoria, gera o aumento da carga tributária já alta imposta aquele.

Assim, a partir de todos os pontos apresentados nessa pesquisa, percebe-se que o a inconstitucionalidade do tema, é latente. Isso pode ser percebido por meio da própria legislação, quando esta apresenta que o princípio da não-cumulatividade dos tributos, dando então aos tributos dessa espécie, uma proteção contra a oneração excessiva e sem qualquer motivo para o contribuinte. Tratando-se então, de uma conduta ilícita. Assim, Harada discorre que:

Em outras palavras, as contribuições do PIS/COFINS incidem sobre o valor do II, sobre o valor do ICMS, que incide sobre si próprio e sobre o valor das contribuições, sobre o valor das próprias contribuições, que incidem sobre o

ICMS; tanto as contribuições, como o ICMS são calculados por dentro. Isso enseja aquilo que Clovis Panzarini chama de 'efeito circular do PIS/COFINS e do ICMS na importação'(Valor Econômico, 12, 13 e 14 de março de 2004, p. A18). Nesse artigo, o citado autor demonstra que a soma das alíquotas nominais do ICMS (18%), do PIS/COFINS (9,25%) perfaz 27,25%, ao passo que, o seu cálculo por dentro eleva a alíquota real para 37,46%, isto é, acarreta uma diferença nominal de 10,21%. Essa maneira perversa e enrustida de calcular o montante de cada tributo faz com que a majoração de ICMS, por exemplo, reflita imediatamente no valor do PIS/COFINS a ser pago e vice-versa. [...] O cálculo por dentro é uma das técnicas de nebulosidade tributária que os governantes vêm se utilizando para aumentar o peso da carga tributária de maneira invisível. A tributação por fora, por ser transparente, não pode ser elevada de forma abrupta sob pena de contestação no Judiciário. Daí a elevação do peso da carga impositiva de maneira oblíqua, nebulosa e enrustida (2013, s/p).

Dessa maneira, falar em incidência do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, é o mesmo que dizer que existe o chamado efeito circular que, como o próprio nome já sugere, é a cobrança do mesmo imposto duas ou mais vezes, sempre em um círculo que não tem fim. Em outras palavras, é o mesmo que dizer que, o fisco acaba por arrecadar o valor do ICMS, pelo menos duas vezes, por ser cobrado dentro do mesmo fato gerador (MACHADO, 2006).

Essa violação, vai de encontro ao princípio constitucional que veda a cumulatividade desse tipo de tributo, pois não se faz a compensação quando do cálculo desses princípios, repetindo-se a cobrança, incidindo em oneração excessiva. Machado (2006, p. 56), leciona a esse respeito que:

Na verdade, só se pode afirmar que ocorre a cobrança do imposto do consumidor quando o preço seja estabelecido sem o imposto e a lei autorize a cobrança deste, além do preço, como acontece, por exemplo, nos Estados Unidos, com o Sales taxes. No Brasil, se um comerciante anunciar o preço de um produto e depois pretender cobrar o imposto do adquirente, este se pode recusar a pagar o imposto, porque a lei não autoriza tal cobrança.

Outro contraponto que, se analisado de maneira mais aprofundada demonstra a inconstitucionalidade da inclusão, é a de que essa vem a ofender o princípio da legalidade, uma vez que, a Lei aduz que o PIS e a COFINS, são tributos incidentes sobre o faturamento, não sendo compositor desse o ICMS, não há que o inclua no momento do cálculo na base daqueles tributos, uma vez que não lhe é própria (CARRAZA, 2013).

No mesmo sentido, leciona o autor sobre esse ponto que,

[...] podemos tranquilamente reafirmar que a base de cálculo é o melhor instrumento para aferir-se eventuais distorções da regra-matriz

constitucional seja dos impostos, seja das taxas, seja das contribuições. O legislador, muita vez, cria o tributo com hipótese de incidência adequada, mas ou por ignorância ou de indústria-acaba elegendo, para ele, uma base de cálculo inadequada, isto é, que não se presta a medir o fato tributável. Neste caso: a) o tributo é inconstitucional; b) o contribuinte tem todo o direito de não o recolher; c) o Judiciário, quando provocado, tem o dever de amparar esta jurídica pretensão do contribuinte. Outras vezes é o aplicador da lei tributária que, interpretando-a inadequadamente, distorce a base de cálculo do tributo. As consequências do equívoco são igualmente danosas, o que propicia ao contribuinte o pleno direito de insurgir-se contra esta teratologia, exigindo, se necessário, a intervenção do Judiciário (2013, p. 286).

Assim, não como negar que existe uma clara violação ao princípio da legalidade, pois não fora apenas o legislador o culpado por utilizar um termo que não possui uma clara definição, como também aquele que vem a aplicar a lei, acaba por dar uma interpretação ainda mais inadequada aquilo que Lei apresenta como sendo o fato gerador, ocasionando então, uma oneração demasiada ao contribuinte.

Dessa maneira, o entendimento dos tribunais a respeito da inconstitucionalidade alegada sobre o tema, acaba por dar não provimento aos recursos que lhes chegam, isso porque, não existe nenhuma questão referente a sua inconstitucionalidade decida de maneira a não a reconheceres. Nesse sentido:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. INCONSTITUCIONALIDADE DE INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS NÃO AFASTADA PELO ACÓRDÃO RECORRIDO. POSSIBILIDADE DE ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE EM SEDE DE EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. EXCESSO DE EXECUÇÃO. SITUAÇÃO NÃO COMPROVADA PARA FINS DE DECOTE NA CDA. IMPOSSIBILIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA EM SEDE DE EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. 1. Esta Corte já se manifestou acerca do cabimento de exceção de pré-executividade para discutir constitucionalidade de tributo. Contudo, não foi por contrariar essa assertiva que o acórdão recorrido não conheceu do pleito. O que ocorreu no caso dos autos foi o reconhecimento da impossibilidade de conhecimento da exceção de pré-executividade em razão da necessidade de dilação probatória a fim de corroborar o acolhimento do excesso de execução, eis que não demonstrado o recolhimento das contribuições ao PIS e a COFINS nas competências exigidas com a inclusão do ICMS sobre as contribuições referidas, ou seja, não foi trazido aos autos os documentos necessários a evidenciar o acréscimo desarrazoado para análise de eventual nulidade do título que goza de presunção de liquidez e certeza. 2. É cediço nesta Corte que eventual reconhecimento de parcela inconstitucional de tributo incluída na CDA não invalida todo o título executivo (REsp 1.115.501/SP, na sistemática do art. 543-C do CPC), permanecendo parcialmente exigível a parcela não eivada de vício, não havendo sequer necessidade de emenda ou substituição da CDA. Em casos que tais, esta Corte tem autorizado o chamado "decote" na CDA, sobretudo em casos que demandam meros cálculos aritméticos. [...]

(STJ - Agente no REsp: 1704550 SP 2017/0056901-1, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 07/08/2018, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 14/08/2018).

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. ICMS. CRÉDITOS PRESUMIDOS CONCEDIDOS A TÍTULO DE INCENTIVO FISCAL. INCLUSÃO NAS BASES DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. INVIABILIDADE. PRETENSÃO FUNDADA EM ATOS INFRALEGAIS. INTERFERÊNCIA DA UNIÃO NA POLÍTICA FISCAL ADOTADA POR ESTADO-MEMBRO. OFENSA AO PRINCÍPIO FEDERATIVO E À SEGURANÇA JURÍDICA. BASE DE CÁLCULO. OBSERVÂNCIA DOS ELEMENTOS QUE LHE SÃO PRÓPRIOS. RELEVÂNCIA DE ESTÍMULO FISCAL OUTORGADO POR ENTE DA FEDERAÇÃO. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO FEDERATIVO. ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. INCONSTITUCIONALIDADE ASSENTADA EM REPERCUSSÃO GERAL PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (RE N. 574.706/PR). AXIOLOGIA DA RATIO DECIDENDI APLICÁVEL À ESPÉCIE. CRÉDITOS PRESUMIDOS. PRETENSÃO DE CARACTERIZAÇÃO COMO RENDA OU LUCRO. IMPOSSIBILIDADE. I - Controverte-se acerca da possibilidade de inclusão de crédito presumido de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. II - O dissenso entre os acórdãos paradigma e o embargado repousa no fato de que o primeiro manifesta o entendimento de que o incentivo fiscal, por implicar redução da carga tributária, acarreta, indiretamente, aumento do lucro da empresa, insígnia essa passível de tributação pelo IRPJ e pela CSLL; já o segundo considera que o estímulo outorgado constitui incentivo fiscal, cujos valores auferidos não podem se expor à incidência do IRPJ e da CSLL, em virtude da vedação aos entes federativos de instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros. [...]

(STJ - Eres: 1517492 PR 2015/0041673-7, Relator: Ministro OG FERNANDES, Data de Julgamento: 08/11/2017, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 01/02/2018).

Tributário e Constitucional. Lei municipal n. 1.200/2002 do município de Ji-Paraná/RO. Contribuição de Iluminação Pública. Base de cálculo do ICMS. Inconstitucionalidade. Declaração pelo Tribunal Pleno. É inconstitucional a lei municipal n. 1.200/2002 do município de Ji-Paraná/RO, nos moldes do que declarado pelo Tribunal Pleno desta Corte, porquanto o citado tributo, ainda que sui generis, não pode conter a mesma base de cálculo do ICMS, fato que implica em violação constitucional.

(TJ-RO - AGV: 10000520070114027 RO 100.005.2007.011402-7, Relator: Juiz Léo Antônio Faxina, Data de Julgamento: 17/03/2009, 2ª Vara Cível).

EMENTA DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. IMPORTAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. VALOR ADUANEIRO. INCLUSÃO DO VALOR DO ICMS E DAS PRÓPRIAS CONTRIBUIÇÕES. INCONSTITUCIONALIDADE. CONSONÂNCIA DA DECISÃO RECORRIDA COM A JURISPRUDÊNCIA CRISTALIZADA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. MODULAÇÃO DE EFEITOS. REJEIÇÃO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO QUE NÃO MERECE TRÂNSITO. RECURSO MANEJADO SOB A VIGÊNCIA DO CPC/1973. 1. O entendimento da Corte de origem, nos moldes do assinalado na decisão agravada, não diverge da jurisprudência firmada no Supremo Tribunal Federal. Ao julgar o mérito do RE 559.937/RS, Rel. p/ o ac. Min. Dias Toffoli, por afronta ao art. 149, § 2º, III, "a", da Constituição Federal, o Plenário decidiu pela inconstitucionalidade da inclusão dos valores da contribuição ao PIS, da Cofins e do ICMS nas bases de cálculos dessas mesmas contribuições sociais, quando incidentes na importação de bens e serviços. Ao julgar os embargos de declaração, o Pleno assentou não se tratar de situação excepcional a autorizar a modulação dos efeitos da decisão (RE 559.937-ED/RS, Rel. Min. Dias Toffoli, Pleno, DJE de 14.10.2014.) [...]

(STF - AgR RE: 791350 PR - PARANÁ, Relator: Min. ROSA WEBER, Data de Julgamento: 27/09/2016, Primeira Turma, Data de Publicação: DJe-234 04-11-2016).

Já, em outras decisões, é possível notar que, de acordo com o entendimento das Cortes superiores, o recurso julgado pelo STF, dá o condão de inconstitucional a questão da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, fazendo com que as demandas que chegam até elas, não tenham provimento. Nessa esteira:

TRIBUTÁRIO. INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. AFERIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO COM BASE NO LUCRO PRESUMIDO. CABIMENTO. INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. INCONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA PELO STF. 1. Desde que estejam presentes determinados requisitos, a aferição do imposto de renda da pessoa jurídica, com base no lucro presumido, constitui-se em opção do contribuinte e consiste na aplicação de um percentual de 8% sobre a receita bruta, sem necessidade de observância dos procedimentos contábeis estabelecidos na legislação comercial e na legislação fiscal, e sem a necessidade de comprovação efetiva das deduções. 2. Diferente é o caso da apuração com base no lucro real, em que as deduções todas devem ser comprovadas, inclusive a dedução do valor efetivo do ICMS. 3. Quando se arbitra o lucro presumido como um percentual da receita bruta, presume-se que já foram consideradas, nessa fórmula, todas as possíveis deduções da receita bruta, como os impostos incidentes sobre as vendas (dentre os quais se inclui o ICMS), o custo das mercadorias ou serviços vendidos, as despesas administrativas, as despesas financeiras etc. 4. Caso se admitisse a dedução do ICMS da receita bruta, para fins de aferição da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica, pelo critério do lucro presumido, ter-se-ia a dupla contagem da mesma dedução, o que implicaria na desfiguração do sistema de aferição do imposto de renda com base no chamado lucro presumido, pois o transformaria em um sistema misto. 5. O mesmo raciocínio é válido, mutatis mutandis, para a aferição de sua contribuição social sobre o lucro líquido, com base no lucro presumido. 6. Assim, não é cabível a exclusão do ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, no caso de empresas tributadas pelo lucro presumido. 7. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, na sessão de 15-03-2017, decidiu, em sede de repercussão geral (Tema nº 69), que o ICMS não integra a base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS (TRF-4 - APL: 50122055020174047107 RS 5012205-50.2017.4.04.7107, Relator: ALCIDES VETTORAZZI, Data de Julgamento: 17/07/2018, SEGUNDA TURMA).

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. INCONSTITUCIONALIDADE. ADEQUAÇÃO AO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 574.706/PR. DESPROVIMENTO. I - O Supremo Tribunal Federal, no Julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, sob a sistemática de Repercussão Geral, declarou a Inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na Base de Cálculo das Contribuições para o PIS e COFINS, por não constituir o Tributo Estadual Receita ou Faturamento do Contribuinte/Pessoa Jurídica. II - Desprovimento da Apelação da União e da Remessa Necessária (TRF-5 - AC: 08006217720194058000, Relator: Desembargador Federal Manuel Maia (Convocado), Data de Julgamento: 30/08/2019, 1º Turma).

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. COFINS. ICMS E ISS NA BASE DE CÁLCULO. INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO À EXCLUSÃO. I - Controvérsia relativa à inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da

COFINS que não carece de maiores debates, encontrando-se o RE nº 240.785/RS acobertado pelo manto da coisa julgada desde 23.02.2015. II - Julgado em Sessão Plenária do dia 15.03.2017 o RE nº 574.706 RG/PR, que trata do tema atinente à inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, sob a sistemática da repercussão geral (artigo 543-B, do Código de Processo Civil de 1973), no sentido de que o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS. III - A exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições em comento decorre da ausência de natureza jurídica de receita ou faturamento daquela parcela, visto que representa apenas ingresso de valores no caixa da pessoa jurídica, que é obrigada a repassar aqueles ao Estado-membro. IV - O termo "faturamento" deve ser conceituado no sentido técnico consagrado pela jurisprudência e pela doutrina. V - O ICMS é imposto indireto no qual o ônus financeiro é transferido para o consumidor final, tornando-se este o contribuinte de fato da exação. Assim, o sujeito passivo do tributo - aquele que realiza a circulação de mercadoria - apenas tem o dever de recolher os valores atinentes ao ICMS e repassá-los ao seu efetivo sujeito ativo, qual seja, o Estado-membro e o Distrito Federal, mostrando-se, incontestavelmente, despido da natureza jurídica de receita para o sujeito passivo. VI - A decisão proferida no RE nº 574.706/PR deve ser estendida ao ISS, na medida em que tais tributos apresentam a mesma sistemática. Com efeito, referido imposto não configura faturamento ou receita do contribuinte, mas tributo devido aos Municípios. VII - Mesmo com o reconhecimento da exclusão do ICMS e do ISS da base de cálculo e da COFINS, esta Corte e o C. STJ já tem entendimento sedimentado de que é possível a substituição da CDA sem a necessidade de novo lançamento, quando para a verificação do quanto devido, como no caso em debate, são necessários apenas cálculos aritméticos. VIII - O reconhecimento da inconstitucionalidade da incidência da COFINS sobre a parcela relativa ao ICMS e ao ISS apenas altera o quantum debeat, não havendo incerteza e iliquidez da CDA. IX - Em face ao princípio da sucumbência, deve a União ser condenada ao pagamento de honorários advocatícios, a serem fixados em 10% sobre os valores a serem excluídos das CDAs, nos termos do inciso ido § 3º, do art. 85, do CPC/2015. X - Recurso de apelação provido. (TRF-3 - Ap: 00029200620154036109 SP, Relator: DESEMBARGADOR FEDERAL MARCELO SARAIVA, Data de Julgamento: 07/02/2019, QUARTA TURMA, Data de Publicação: e-DJF3 Judicial 1 DATA:01/03/2019)

Destarte, é possível notar que ainda que existam argumentos de que a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, seja inconstitucional, ainda não há nenhuma decisão concreta nesse sentido, apenas o recurso extraordinário que veio de encontro com a ideia de que o faturamento e a receita bruta são termos sinônimos, não permitindo que um incida em outro, por fazê-lo em contrário, é o mesmo que permitir a aplicação de *bis in idem*.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como se sabe, o Direito Tributário é alvo de inúmeras discussões, pois tem como fator principal a manutenção financeira do Estado, para que este seja capaz de prover as necessidades básicas dos sujeitos como um todo, garantindo o cumprimento de seus direitos fundamentais. No entanto, nem sempre a cobrança desses tributos se dá de maneira correta, muitas vezes fazendo com que o contribuinte se sinta lesado por ela. Fato esse, comprovado pela discussão que se arrastou por diversos anos a respeito da inclusão ou não ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

A discussão fora baseada na antiga possibilidade de inclusão, fazendo com que o ICMS fosse, novamente, cobrado dentro dos valores que integram o fator gerador do PIS e da COFINS. A legislação anterior, dava tal possibilidade aquele que fazia a cobrança, fazendo com que o contribuinte fosse hipertributado. Dessa maneira, ainda nos dias de hoje, mesmo após decisão do STF sobre o tema, é possível encontrar o posicionamento do fisco, onde a Administração pública, acredita que a cobrança do ICMS incluído na base de cálculo do PIS e da COFINS, se mostra como pertinente, uma vez que, segundo tal, a legislação não apresenta diferenciação entre receita bruta e faturamento, podendo ser confundido como termos sinônimos.

Ainda que a contenda tenha sido dirimida com a resposta do STF no julgamento do Recurso que resultou em decisão de repercussão geral, percebe-se que a polemica a respeito dessa situação ainda vai gerar muito debate, pois é possível ver que, mesmo que hoje, a jurisprudência mantenha a sua posição de que não é possível existir a inclusão na base de cálculo, a questão é muito mais complicada do que aparenta, pois existem estudos que demonstram a sua possibilidade, como também o contrário.

Dessa maneira, no primeiro capítulo deste trabalho, fora necessário realizar um estudo acerca das questões históricas que movem o direito tributário como um todo. Ou seja, conhecer a origem dos tributos, sua evolução histórica desde os primórdios das sociedades, quando os tributos eram pagos em favor dos reis e dos senhores feudais, chegando as cobranças de impostos como maneira de aumentar os impérios e manter exércitos. Diante disso, é possível perceber que o direito tributário é tão antigo quanto os demais ramos do direito, se mostrando igualmente necessário a vivencia em sociedade para que haja harmonia e igualdade.

Assim, com a evolução histórica e social, passou-se a conhecer os tributos como sendo uma prestação de cunho compulsório, ou seja, o contribuinte não tem qualquer tipo de escolha se vai pagá-lo ou não, apenas efetuando o pagamento quando incide no fato gerador daquele tributo. Os tributos então, são divididos em espécies, essas podendo vir a ser cinco, conhecida como a teoria pentapartite, essa divisão em espécies é o que possibilita o legislador definir sobre o que e em que local, os tributos podem vir a incidir, condicionando então, o contribuinte ao seu pagamento.

Já no segundo capítulo, em momento oportuno para que se adentrasse a questão propriamente dita da inclusão ou da exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, fora possível notar que a discussão vem acontecendo desde muito antes da recente decisão do STF, pois a legislação vigente anteriormente a reforma que ocorreu na atual, mostrou-se como sendo falha e deixando para trás, inúmeras lacunas que poderiam vir a ser usadas como uma forma de permitir a inclusão. Essa inclusão, por fim, angariaria ao Estado, um duplo pagamento, ou seja, seria o mesmo que dizer que o ICMS é cobrando em sua própria base de cálculo, sendo assim, um *bis in idem*.

De igual modo, é possível auferir do presente estudo que, a cobrança do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, acaba por macular os princípios constitucionais que protegem o direito tributário e, por consequência, dão ao cidadão uma condição de se igualar ao poder do Estado, uma vez que este é soberano. Esses princípios, como, por exemplo, o da legalidade, faz com que a lei venha a ser seguida de maneira correta e estrita, sem que haja a manifestação da vontade particular sobre o interesse privado. Na questão da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, nota-se a violação do aludido princípio em especial, visto que na definição legal da base de cálculo dos outros dois tributos, nada se diz quanto a possível inclusão daquele, sendo vedada a dupla cobrança.

Por fim, no terceiro capítulo, diante da discussão supracitada, o Supremo Tribunal veio a decidir a respeito, quando do julgamento do Recurso Extraordinário de nº 574.706/PR, onde a Corte decidiu, em caráter de repercussão geral que, a inclusão na base de cálculo do PIS e da COFINS, é inconstitucional, pois ofende o princípio da legalidade, bem como se mostra impossível de praticar, pois seria o mesmo que dizer ao contribuinte que este deveria pagar o imposto duas vezes.

Nessa esteira, os posicionamentos encontrados a respeito, demonstram que existem grande divergência entre aquele que cobra e aquele que paga o tributo. Isso



porque, no ponto de vista da fazenda nacional e dos demais órgãos do poder público, a cobrança do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, é plenamente cabível, visto que não geraria qualquer dano ao contribuinte e, se fazendo necessário a manutenção das despesas do Estado para com os projetos de políticas públicas. Isso porque, a incidência se daria de acordo com o prego a legislação, ou seja, que a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, se daria apenas quando do faturamento do contribuinte.

Assim, pode-se concluir então que, apesar de existir uma decisão a respeito do tema, muito ainda há que se estudar sobre, pois cuida-se de discussão bastante complexa, bem como delicada. De um lado, encontra-se aquele contribuinte que paga os impostos de maneira correta, tendo uma carga tributária exacerbada, como é o caso dos tributos brasileiros. De outro, o poder público que busca mais uma maneira de manter as despesas do Estado para que seja possível garantir e dar efetividade aos direitos e garantias fundamentais básicos do ser humano.

## REFERENCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2010.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em mar. De 2019.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm). Acesso em mar. De 2019.

CAMPOS, Diogo Leite de. **A jurisdição dos impostos: garantias de terceira geração**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). **Tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 15. ed. rev. e ampla. Malheiros: São Paulo, 2011.

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

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

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

COÊLHO. Sacha Calmon Navarro. **O ICMS não integra a base de cálculo do PIS/COFINS –ADC Nº 18**. Revista Eletrônica de Direito Tributário. ABDF. Número 4. Rio de Janeiro. 2012. Disponível em: <<http://www.abdf.com.br/revista/artigo/178-o-icms-nao-integra-a-base-de-calculo-do-pis-cofins--adc-no-18>>. Acesso em mar. De 2019.

CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Direito tributário: teoria e prática**. 3º edição. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. Saraiva, 2014.

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

GAMA, Carlos. **O que é tributo? Quais são suas espécies?** Disponível em: <https://administradores.com.br/artigos/o-que-e-tributo-quais-sao-suas-especies>. Acesso em nov. 2019.

HARADA, Kiyoshi. COFINS –Controvérsias sobre a sua base de cálculo. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, XVI, n. 109, fev. 2013. Disponível em: <[http://ambito-juridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=12873](http://ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=12873)>. Acesso em out. 2019.

LEÃO, Marco Antônio. **Controvérsia acerca da inclusão dos valores devidos de ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS**. 2012.

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

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

MARTINS, Rogério Lindenmeyer Vidal Gandra da Silva. **A política tributária como instrumento de defesa do contribuinte**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). Tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

PACHECO, Wilfredo Enrique Pires. **Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS**. Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário, v.8, n. 1, Jan/Jun, p. 65-86, 2014.

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

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

PETRY, Rodrigo Cara Mori. **Contribuições PIS/PASEP e COFINS –Limites Constitucionais da Tributação sobre o “Faturamento”, a “Receita” e a “Receita Operacional” das empresas e outras entidades no Brasil**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

PÊGAS, Paulo Henrique. **PIS e COFINS**. 4. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2014.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

MACHADO, Hugo Brito Segundo. **Manual de Direito Tributário**, 9ª edição. São Paulo: Atlas, 2017.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Fundamentos do PIS e da COFINS. Editora: MP, 2007.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **Contribuições para Seguridade Social: A luz da Constituição Federal**. Curitiba: Juruá, 2010.