



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO PÚBLICO

FRANCISCO HUGO PESSOA MENEZES

**ANÁLISE DO ACÓRDÃO DO RE 574.706/PR: DISCUSSÕES EM ABERTO,
EFEITOS E IMPACTOS DA DECISÃO QUE EXCLUIU O ICMS DA BASE DE
CÁLCULO DO PIS E DA COFINS**

FORTALEZA
2020

FRANCISCO HUGO PESSOA MENEZES

ANÁLISE DO ACÓRDÃO DO RE 574.706/PR: DISCUSSÕES EM ABERTO, EFEITOS E
IMPACTOS DA DECISÃO QUE EXCLUIU O ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E
DA COFINS

Monografia submetida à Coordenação do Curso de Graduação em Direito, da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a aquisição do título de Bacharel em Direito. Área de Concentração: Direito Tributário.

Orientador: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo

FORTALEZA

2020

M511a Menezes, Francisco Hugo Pessoa.
ANÁLISE DO ACÓRDÃO DO RE 574.706/PR: DISCUSSÕES EM ABERTO, EFEITOS E IMPACTOS
DA DECISÃO QUE EXCLUIU O ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS / Francisco
Hugo Pessoa Menezes. – 2020.
80 f. : il.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito,
Curso de Direito, Fortaleza, 2020.

Orientação: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo.

1. Direito Tributário. 2. RE 574.706/PR. 3. PIS. 4. COFINS. 5. Base de cálculo. I. Título.

CDD 340

FRANCISCO HUGO PESSOA MENEZES

ANÁLISE DO ACÓRDÃO DO RE 574.706/PR: DISCUSSÕES EM ABERTO, EFEITOS E
IMPACTOS DA DECISÃO QUE EXCLUIU O ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E
DA COFINS

Monografia apresentada à banca examinadora e
à Coordenação do Curso de Direito da
Universidade Federal do Ceará, adequada e
aprovada para suprir a exigência parcial
inerente à obtenção do grau de bacharel em
direito, em conformidade com os normativos do
MEC.

Aprovada em: ___/___/_____.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo (Orientador)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Profa. Dra. Denise Lucena Cavalcante
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Doutorando Eric de Moraes e Dantas
Universidade Federal do Ceará (UFC)

A Deus, meu patrono absoluto.

Aos meus pais, Rayane e Márcio.

AGRADECIMENTOS

Antes de tudo, gostaria de agradecer a Deus, São Francisco de Assis e à Nossa Senhora de Fátima, sem a benção celestial jamais seria possível chegar até aqui.

À minha amada e querida mãe, Rayane, sem ela absolutamente nada seria possível. Cinco anos se passaram, mas resta cristalino na minha memória, o primeiro dia na Faculdade de Direito da UFC, cercado de incertezas e angústias, sentei-me acompanhado dela nas escadarias da Faculdade. Hoje estou aqui, concluindo o curso, fortalecido nas mesmas bênçãos da minha matriz. Mainha, você fechou e encerrou com maestria, de forma irretocável, esse ciclo tão importante da minha vida, só tenho a agradecer a Deus por ter me concedido a mais sagrada das guardiãs.

Ao meu forte e guerreiro pai, Márcio, dotado de um amor e carinho inigualável. Obrigado pela confiança, liberdade, ensinamentos e valores, institutos que geraram o meu caráter e personalidade, tais créditos, sem dúvidas alguma, atribuo a você. Ainda assim, não poderia deixar de agradecer aos meus avós, Valquíria e Manassés, ambos *in memoriam*, mas que guardarei para sempre em meu coração.

À melhor família do mundo. À essência, falo da minha amada avó, Antônia, inquestionavelmente a mulher mais aguerrida e valorosa que conheço. Ao meu querido avô, Raimundo, homem forte, batalhador e resiliente. Logo em seguida, às soberanas tias, que me resguardam como se filho fosse, Renata, Rakel e Rafaela, obrigado por tanto amor, capricho e afeição. Nessa genealogia, cito os frutos mais doces, puros e meigos, que tanto alegram nossa família, minha já mocinha Letícia e os pequenos: Isa, Théo e Nina. Por fim, aos tios, Helberson, Napoleão e Tiago, todos são peças-chave na minha formação. Ainda assim, jamais poderia deixar de mencionar o meu amado primo e padrinho, Renê Aragão.

A Vitória, minha namorada e sempre companheira. No último ano virou porção essencial da minha vida, o apoio que você me oferece diariamente tornou-se indispensável para a presente conquista.

Ao escritório Rocha, Araújo & Arrais Advogados Associados, por conceder a oportunidade de crescimento e desenvolvimento profissional, com certeza integrar essa banca foi a melhor escola e escolha que fiz nos últimos anos. Nesse contexto, cito os sócios Dr. Rocha Neto e Dr. Rodrigo Jereissati, por toda a confiança em mim depositadas, estendo também os agradecimentos aos meus companheiros de luta e, acima de tudo, grandes amigos: Yuri Pamplona, Bruno Teles, Levi Negreiros, Victor Paulo e Rodrigo Peixoto.

Ainda assim, realizo agradecimento especial ao Weber Busgaib, meu mentor e amigo. Agradeço pelo compartilhamento de experiências, não só jurídicas, mas também de vida, homem sábio, sempre cheio de lições e valores a repartir, tornou-se peça essencial na minha caminhada.

Aos Peppas, que fizeram da faculdade um lugar muito mais especial. Diante disso, faço questão de mencionar todos: Daniel Colares, Gabriel Moreira, Lissa Lobo, Vitória Solano, Mariana Vasconcelos, Lara Luna, Raul Bittencourt, Vinicius Grisi, João Lucas, Damares Halley, Pedro Lima, Alan Victor, Lara Muniz e Guilherme Rodrigues.

Aos membros da Empresa Júnior de Direito da UFC, nossa querida EJUDI.

Aos amigos de Coreaú e Sobral, trago todos em meu coração. Em especial, ao meu irmão de vida, Luiz Fontenele.

Ao Professor Dr. Hugo de Brito Machado Segundo, sinônimo de competência e polidez, dotado de um conhecimento extraordinário em diversas searas, em especial a jurídica, mas longe de ser apenas essa. Confesso que fiquei extremamente honrado ao ter o aceite da orientação do presente trabalho, pois, sem dúvidas alguma, o ilustre professor foi minha maior referência dentro do ambiente acadêmico.

À Professora Dra. Denise Lucena Cavalcante, por atenciosamente ter aceitado o convite de abrilhantar a composição da banca com a sua presença, um exemplo profissional e de admiração uníssona.

Ao Doutorando Eric Dantas, que já havia tido a oportunidade de ser orientado durante a participação do Tax Moot Brasil, provido de uma distinta técnica e didática nos estudos tributários, agradeço por todo o compartilhamento de experiência durante a competição.

Por fim, aos ilustres professores que integram o corpo docente da Faculdade de Direito da UFC, em especial ao Prof. William Marques, Prof. Carlos Cintra e Prof. Regnoberto Melo.

“Amar e mudar as coisas me interessa mais.”

Belchior.

RESUMO

O presente trabalho tem como principal objetivo identificar as razões explanadas no acórdão do RE 574.706/PR (Tema 69), que levaram o STF a definir que o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS, a fim de adentrar nos possíveis efeitos e repercussões da tese. Diante disso, torna-se imperioso realizar um estudo da doutrina especializada no tema, assim como da evolução histórica da legislação e do entendimento jurisprudencial da Corte. Com efeito, percebeu-se que, em meio a um profundo debate, o cerne da discussão do STF orbitou em torno do conceito constitucional de faturamento. Nos termos dos votos vencedores, restou possível concluir que o ICMS representaria mero ingresso de caixa, visto que deve ser repassado a Fazenda Pública, não sendo integrado ao patrimônio do contribuinte como elemento novo de forma a configurar faturamento. Com efeito, embora a asserção fincada pelo STF tenha sido clara, as consequências e, principalmente, às condições de efetivação desse direito continua sendo tema de profundos debates. Nesse sentido, analisou-se as razões dos Embargos Declaratórios interpostos pela Fazenda Nacional em face do acórdão. Assim, chegou-se à conclusão de que, à luz da jurisprudência do STF, o pedido de modulação temporal dos efeitos deverá ser improvido. Além disso, abordou-se sobre a discussão em torno de qual o ICMS deveria ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS, qual seja, o destacado ou o recolhido. No tocante a essa questão, acredita-se que, com base nas decisões dos Tribunais Pátrios, o ICMS a ser excluído deverá ser o destacado, ainda assim, ressalta-se a possibilidade de o STF não apreciar o tema por se tratar de matéria infraconstitucional. Isto posto, infere-se que o julgado representa grande vitória dos contribuintes, em contrapartida, anuncia extraordinário reflexo no sistema tributário nacional e preocupante impacto financeiro-orçamentário nos cofres públicos federais.

Palavras-chave: Direito Tributário. Não-cumulatividade. PIS. COFINS. Base de cálculo. Conceito Constitucional de Faturamento. RE 574.706/PR.

ABSTRACT

The main objective of this work is to identify the reasons explained in the judgment of Extraordinary Appeal 574.706 / PR (Theme 69), which led the Supreme Court to define that ICMS does not compose the PIS and COFINS calculation basis, in order to verify the possible effects and repercussions of the thesis. In view of this, it is imperative to carry out a study of the doctrine specialized in the subject, as well as of the historical evolution of the legislation and of the Court's jurisprudential understanding. Indeed, it was noticed that, in the midst of a deep debate, the core of the STF's discussion orbited around the constitutional concept of billing. Under the terms of the winning votes, it was possible to conclude that the ICMS would represent a mere cash inflow, since it must be transferred to the Public Treasury, not being integrated into the taxpayer's equity as a new element in order to configure billing. In fact, although the statement made by the Supreme Court was clear, the consequences and, mainly, the conditions for the realization of this right remains the subject of deep debates. In this sense, the reasons for the Declaratory Embargoes filed by the National Treasury against the judgment were analyzed. Thus, it was concluded that, in light of the STF's jurisprudence, the request for temporal modulation of the effects should be dismissed. In addition, the discussion about which ICMS should be excluded from the PIS and COFINS calculation basis, which is the detailed or the collected, was addressed. With regard to this issue, it is believed that, based on the decisions of the Brazilian Courts, the ICMS to be excluded should be the one highlighted, even so, it is emphasized the possibility of the STF not appreciating the issue because it is an infra-constitutional matter. With that being said, it appears that the judgment represents a great victory for taxpayers, on the other hand, announces an extraordinary reflection in the national tax system and a worrying financial-budgetary impact on federal public treasury.

Keywords: Tax Law. Non-cumulative. PIS. COFINS. Calculation basis. Constitutional Billing Concept. Extraordinary Appeal 574.706 / PR

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	12
2	CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS	14
2.1	Contribuições da Seguridade Social	16
2.2	Contribuições em espécies: PIS e COFINS	18
3	NÃO CUMULATIVIDADE	25
3.1	Não cumulatividade aplicada ao PIS e à COFINS	27
3.1.1	<i>Método Indireto Subtrativo</i>	29
3.1.2	<i>Conceito de Insumo à Luz da Jurisprudência do STJ</i>	31
3.2	Não Cumulatividade aplicada ao ICMS	34
4	DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS À LUZ DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706	38
4.1	Tema 69 do STF – Inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS	39
4.2	Votos vencedores e a definição do conceito constitucional de faturamento	41
4.3	Sustentação dos votos vencidos	45
5	CONTROVÉRSIAS EM ABERTO E AS REPERCUSSÕES DA TESE	49
5.1	Embargos de Declaração opostos pela Fazenda Nacional	49
5.1.1	<i>(Im)Possibilidade da Modulação Temporal dos Efeitos do Acórdão 574.706 à Luz da Jurisprudência do STF</i>	49
5.1.2	<i>Método de exclusão do ICMS: Destacado x Recolhido</i>	57
5.1.2.1	<i>Destacado</i>	58
5.1.2.2	<i>Recolhido</i>	61
5.2	Repercussões sobre o julgado	64
5.2.1	<i>Jurídica</i>	64
5.2.2	<i>Financeira</i>	67
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	71
	REFERÊNCIAS	75

1 INTRODUÇÃO

Ainda em outubro de 2017, foi publicado o acórdão do RE 574.706, tendo recebido a nomeação de Tema 69, em sede de repercussão geral. Sob relatoria da Min. Cármen Lúcia, o Supremo Tribunal Federal decidiu que o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do Programa de Integração Social - PIS e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS.

Nesse sentido, visto que o julgamento ocorreu na sistemática de Repercussão Geral, as demais instâncias do Judiciário deverão seguir a orientação ora fixada pelo STF, refletindo em importante vitória para os contribuintes. Tal entendimento, conforme será visto no presente trabalho, promete revelar expressivos efeitos no sistema tributário nacional, assim como grande impacto financeiro aos cofres públicos federais.

No primeiro capítulo, tratar-se-á sobre a previsão constitucional das contribuições sociais e da seguridade social, até que se chegue a então apreciação dos tributos em espécie que são o cerne do trabalho: o PIS e a COFINS. Nesta toada, o intuito do presente capítulo é verificar tanto os aspectos constitucionais como o histórico legislativo em torno das referidas contribuições em espécie.

No segundo capítulo, será estudado a respeito da Não-Cumulatividade, visto que se trata de relevante instituto para o debate do Tema 69, tendo sido, inclusive, abordado de forma recorrente no julgamento. Além disso, imprescindível mencionar que o regime não-cumulativo é atributo distintivo não só do PIS e da COFINS, mas também do ICMS. Sendo assim, torna-se imperioso compreender a sistemática desse regime de arrecadação, tratando-se de ponto de partida para se analisar o acórdão do RE 574.706/PR.

Nesse sentido, o terceiro capítulo adentrará nos pormenores do Tema 69, realizando uma sinopse histórica da tese no STF, assim como examinará os fundamentos dos votos vencedores e a importante definição do conceito constitucional de faturamento assentada no acórdão. Em contrapartida, estuda-se também as razões que levaram os Ministros a sustentarem que o ICMS resta incluído na base de cálculo do PIS e da COFINS, tese esta ora vencida, mas que efetivou relevantes ponderações sobre o tema.

Já no quarto capítulo, aprofundar-se-á tanto nas discussões ainda em aberto como nas principais repercussões da tese. Nesta toada, será abordada as minúcias dos Embargos de

Declaração opostos pela Fazenda Nacional em face do acórdão debatido, especificamente sobre a possibilidade de modulação temporal dos efeitos do acórdão, mas também acerca do método de exclusão do recolhimento do ICMS, seja ele destacado ou o recolhido. Ademais, será examinado os efeitos e impactos da tese nas perspectivas jurídica, política e financeira.

Por fim, serão feitas considerações finais acerca do trabalho, momento no qual será analisada a concepção das metas estipuladas, dissertando-se acerca das conclusões extraídas das análises jurisprudências, legais e doutrinárias anteriormente realizadas. Nesse sentido, será realizado o arremate sobre a definição do conceito constitucional de faturamento estabelecido no RE 574.706, a fim de concluir a compreensão dos estudos sobre os possíveis efeitos e consequências do precedente da Suprema Corte.

A metodologia adotada no trabalho será a hipotético-dedutiva, consistindo, primordialmente, em analisar os fundamentos e justificativas que balizaram o colegiado da Suprema Corte a fixar a tese de que o “ICMS não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS”, tratando-se de estudo de caso do RE 574.706/PR. Essa análise será acompanhada ainda de exame bibliográfico da doutrina especializada no tema, assim como de estudo documental acerca do histórico jurisprudencial da Corte. Ademais, examinar-se-á também os dados disponibilizados pelo Governo Federal acerca do impacto financeiro da tese.

2 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

Nos termos do texto constitucional, deu-se à União Federal a competência para instituir contribuições sociais, com intuito de financiar a atuação estatal ligada à ordem social, à intervenção no domínio econômico ou ao interesse de categorias profissionais ou econômicas.

Dispõe a Constituição Federal, em seu art. 149, que:

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

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

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

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;

III - poderão ter alíquotas:

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

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei.

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.¹

No tocante ao dispositivo constitucional, Hugo de Brito Machado dá a seguinte definição para as contribuições sociais:

Diante da vigente Constituição, portanto, pode-se conceituar a contribuição social como espécie de tributo com finalidade constitucionalmente definida, a saber, intervenção no domínio econômico, interesse de categorias profissionais ou econômicas e seguridade social.²

Nesta toada, é possível interpretar o que provavelmente seja a principal característica das contribuições sociais: a vinculação do tributo a uma finalidade específica. Nos termos mencionados pelo autor, o fato de a característica principal desta espécie tributária ser a finalidade de sua instituição vai além da mera destinação do produto da arrecadação, podendo ser considerado como um requisito de validade constitucional. Ainda segundo o

¹ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasília, DF 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 20 jul. 2020.

² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 39. ed, rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 423.

doutrinador, isso acaba por gerar uma vinculação direta entre a contribuição e a finalidade.³

Neste sentido, Roque Antonio Carrazza também assenta:

Embora não neguemos que, em regra, esta *destinação* é irrelevante para caracterizar o tributo, não podemos ignorar que tais exações pressupõem, por comando expresso da Carta Magna, a vinculação da receita obtida a órgão, fundo ou despesa, ainda que ela venha a assumir a roupagem de imposto.

Em consequência [*sic*], tal vinculação, longe de ser vedada, é imprescindível, até porque é ela que vai confirmar a natureza da *contribuição*, possibilitando o controle de sua constitucionalidade.⁴

Diante disso, imprescindível mencionar que estas contribuições são submetidas aos princípios básicos de Direito Tributário previstos na Constituição. Assim, o texto constitucional previu que lhes seria aplicado o disposto no art. 146, III, e art. 150, I e III, que dispõem dos seguintes termos:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

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.

[...]

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

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

[...]

III - cobrar tributos:

- a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;
- b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
- c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;⁵

Conforme lição de Hugo de Brito Machado, as contribuições sociais podem ser divididas em três principais grupos: as de intervenção no domínio econômico; as de interesse

³ *Ibidem.*, p. 422.

⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. cit.*, p. 413.

⁵ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasília, DF, 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 20 jul. 2020.

de categorias profissionais ou econômicas; e as de seguridade social.⁶ Sendo esta última espécie a raiz do presente trabalho.

2.1 Contribuições da Seguridade Social

No tocante às contribuições de seguridade social, estas também estão delineadas na Constituição Federal, sendo previstas no art. 195, I a IV e § 6º, no art. 165, § 5º, e no art. 194, VII. Nesse sentido:

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

[...]

§ 5º A lei orçamentária anual compreenderá:

I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;

III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

Parágrafo único. Compete ao Poder Público, nos termos da lei, organizar a seguridade social, com base nos seguintes objetivos:

[...]

VII - caráter democrático e descentralizado da administração, mediante gestão quadripartite, com participação dos trabalhadores, dos empregadores, dos aposentados e do Governo nos órgãos colegiados.

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

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

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

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

[...]

§ 6º As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b".

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, p. 424.

Diante do aspecto constitucional, Hugo de Brito Machado argumenta que as contribuições sociais ingressam diretamente no orçamento da seguridade social (art. 165, § 5º, III). Diante disso, tem-se que as contribuições pagas tanto pelos empregadores (art. 195, I), trabalhadores e demais segurados da previdência social (art. 195, II), assim como pelos administradores de concursos de prognósticos (art. 195, III) e importadores de bens ou serviços do exterior (art. 195, IV) não constituem receita do Tesouro Nacional, visto que se destinam, direta e exclusivamente, ao orçamento da seguridade social.⁷

Ainda sobre o tema, Kiyoshi Harada sustenta:

Conforme prescrição do art. 195 da CF, a sociedade como um todo concorre indiretamente para o custeio da seguridade social por meio de impostos em geral, cujos recursos arrecadados integram o orçamento anual da União, Estados, DF, e Municípios, e diretamente por meio das contribuições sociais aí nominadas. Da conjugação dos arts. 194 e 195 da CF conclui-se que o fato gerador das contribuições para a seguridade social consiste na atuação estatal voltada para assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência. Elas são devidas independentemente de utilização efetiva ou potencial dos respectivos serviços pelo contribuinte, porque no dizer da doutrina as contribuições destinadas à seguridade social são fundadas no princípio da solidariedade.⁸

Destarte, diante do entendimento da doutrina pátria, compreende-se que é plenamente possível a cobrança desta espécie tributária ainda que o contribuinte não seja diretamente usuário da seguridade social, seja ela da saúde, previdência ou assistência social.

2.2 Das Contribuições em Espécie: PIS e COFINS

Após um breve apanhado sobre as contribuições sociais, destacam-se as duas espécies que serão o cerne do presente trabalho: PIS (Programa de Integração Social) e a COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social).

Conforme a explicação do Prof. Marcus de Freitas Gouvêa⁹, atualmente, o PIS e a COFINS são praticamente uniformizados, salvo pela existência de uma modalidade de PIS sobre folha de salários, ausente na COFINS, e da diferente destinação do produto arrecadado por cada exação, a COFINS para a seguridade social em geral (art. 194, da CF/88) e o PIS, para o pagamento de seguro-desemprego e do abono anual, bem como para investimentos do BNDES (art. 239, CF/88). Contudo, nem sempre foi assim.

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, p. 428.

⁸ HARADA, Kiyoshi. **Contribuições Sociais**: doutrina e prática. São Paulo: Atlas, 2015, p.73

⁹ Gouvêa, Marcus de Freitas - KRAMER LUSTOZA, HELTON - De Castro, Eduardo. **Tributos em Espécie**. São Paulo: Juspodivm, 2014.

O PIS/Pasep foi instituído pela Lei Complementar nº. 7/70, com fundamento Constitucional no art. 165, V, da CF/67, a fim de financiar o Programa de Integração Social, o qual tinha como intuito “promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas”, conforme preceito do art. 1º da própria Lei¹⁰.

Nos termos da Lei Complementar, sua alíquota era de 0,15% com previsão de aumentos anuais sucessivos, até atingir a margem de 0,5%, a partir de 1974, sendo a base de cálculo o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador.

Por sua vez, a COFINS foi criada pela Lei Complementar nº. 70, de 30 de dezembro de 1991, fundamentada no art. 195, I, da CF/88, com arrecadações “destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fim das áreas de saúde, previdência e assistência social”¹¹.

Nesse sentido, sua alíquota era de 2%, prevendo como base de cálculo “o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e de serviço de qualquer natureza”¹².

Ainda assim, cabe mencionar que a COFINS sucede a antiga contribuição para o Finsocial (Fundo de Investimento Social), sendo esta instituída pelo Decreto-Lei nº. 1.940/1982, e tinha como base de cálculo a receita bruta das vendas de mercadorias e serviços, com algumas deduções previstas no próprio Decreto-Lei¹³.

Inicialmente, tanto a COFINS como o PIS/Pasep eram apurados somente pelo regime cumulativo, também chamado de comum, sob a égide da Lei nº 9.718/98, que unificou o regime de ambas as Contribuições, estabelecendo, em seu art. 4º, inciso IV,¹⁴ alíquotas de 3% e 0,65%, respectivamente, a incidir sobre o faturamento das pessoas jurídicas.

Ademais, ao apreciar a questão no julgamento do RE 346.084-6/PR, o STF seguiu o entendimento de que a noção de *faturamento* contida no texto da CF/88 não comportava a amplitude pretendida pelo art. 3.º da Lei 9.718/98. Conforme preceito da Lei 9.718/98, o

¹⁰ BRASIL. **Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970**. Institui o Programa de Integração Social e da outras providências. Brasília, DF, 1970. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp07.htm. Acesso em: 19 jul. 2020.

¹¹BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasília, DF, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 20 jul. 2020.

¹² BRASIL. **Lei Complementar nº. 70, de 30 de dezembro de 1991**. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Brasília, DF, 1991. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp70.htm. Acesso em: 20 jul. 2020.

¹³ BRASIL. **Decreto-Lei nº. 1.940, de 25 de maio de 1982**. Institui contribuição social, cria o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL) e dá outras providências. Brasília, DF, 1982. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1940.htm. Acesso em: 21 jul. 2020.

¹⁴ BRASIL. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998**. Altera a Legislação Tributária Federal. Brasília, DF, 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19718compilada.htm. Acesso em: 21 jul. 2020.

faturamento equivalia à *receita bruta* e que esta corresponderia ao *total das receitas* auferidas pela empresa. Esse último passo ultrapassou o limite de qualquer interpretação Constitucional, como disse o Min. Marco Aurélio, relator para o acórdão:

tivesse o legislador parado nessa disciplina, aludindo a faturamento sem dar-lhe, no campo da ficção jurídica, conotação discrepante da consagrada por doutrina e jurisprudência, ter-se-ia solução idêntica à concernente à Lei 9.715/98.⁸⁶ Tomar-se-ia o faturamento tal como veio a ser explicitado na Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 1-1/DF, ou seja, a envolver o conceito de receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços. [...] Não fosse o § 1.º que se seguiu, ter-se-ia a observância da jurisprudência desta Corte, no que ficara explicitado, na Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 1-1/DF, a sinonímia dos vocábulos “faturamento” e “receita bruta”. Todavia, o § 1.º veio a definir esta última de forma toda própria [...]. O passo mostrou-se demasiadamente largo, olvidando-se, por completo, não só a Lei Fundamental como também a interpretação desta já proclamada pelo Supremo Tribunal Federal. Fez-se incluir no conceito de receita bruta todo e qualquer aporte contabilizado pela empresa, pouco importando a origem, em si, e a classificação que deva ser levada em conta sob o ângulo contábil.¹⁵

Por conseguinte, a Emenda Constitucional nº 20/98 acrescentou a alínea “b” ao inciso I, do art. 195 para incluir o termo “receita”, além do faturamento, como base de cálculo dessas contribuições. Dessa forma, verifica-se que, apesar da previsão constitucional superveniente, introduzida pela EC nº 20/98, não restou alterada a base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS, já que o artigo da Lei 9.718/98 que realizava tal mudança foi declarado inconstitucional.

Nesse sentido, discorrem Sacha Calmon e Misabel Derzi:

“Entretanto, como a Lei nº 9.718/98 fora publicada antes do advento da EC nº 20/98 – que trouxe o seu fundamento de validade –, a mesma era inválida (na parte em que majorou a base de cálculo do PIS/Cofins). Afinal, quando de sua edição, a Constituição outorgava competência tão-somente para a criação de contribuição sobre o “faturamento”, não havendo, até o advento da EC nº 20/98, qualquer menção à “receita”, decorrendo daí a necessidade da edição de lei complementar, já que se tratava de contribuição nova, decorrente do exercício da competência residual da União, nos termos do parágrafo 4º do art. 195 da CR/88. Esse entendimento foi corroborado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao declarar inconstitucional o parágrafo 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, em sede de controle difuso de constitucionalidade (RREE nºs 346.084/PR, 357.950/RS, 390.840/MG e 358.273/RS)”.¹⁶

¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 346.084/PR**. Acórdão. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 09 nov. 2005. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261096>. Acesso em: 21 jul. 2020.

¹⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Opinião Legal Publicada na Revista Dialética de Direito Tributário nº. 150**: fungibilidade entre os regimes cumulativo e não cumulativo do PIS/COFINS. São Paulo: Editora Dialética, 2008, p. 114.

No ano de 2003, foi promulgada a Emenda Constitucional nº 42¹⁷, que alterou o artigo 195 da Constituição Federal, inserindo o §12º, o qual previu a possibilidade da adoção do regime não-cumulativo para a COFINS e PIS/Pasep. Todavia, previamente à promulgação da Emenda Constitucional nº 42/2003, o regime de incidência não-cumulativa da COFINS e da contribuição para o PIS/Pasep já havia sido instituído, respectivamente, pelas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Nesta toada, com a instituição do regime Não-Cumulativos do PIS/Pasep e COFINS, suas alíquotas foram majoradas aos percentuais de 1,65% e 7,6%, respectivamente, calculadas sobre o faturamento mensal, “assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”, conforme disposto no art. 1º de ambas as Leis.

Ainda sobre o §12, este prevê a possibilidade de incidência não cumulativa, ao dispor que “a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, serão não-cumulativas”.

Nesse sentido, entende-se que “os setores da atividade econômica” devem ser interpretados como as diversas parcelas da atividade empresarial, conforme ensina Madeira¹⁸ em sua dissertação de mestrado:

No § 12 do art. 195 da CF/88, a expressão *setores de atividade econômica* remete às fontes de riqueza aptas a custear as despesas da previdência social. Alinha-se, portanto com o significado que designa as diferentes seções do setor privado, ou seja, representa os distintos segmentos de atividades economicamente organizadas para a produção e circulação de riquezas. Daí entendermos que os *setores de atividade econômica* a que se refere o § 12 do art.195 da CF/88 são as diversas parcelas da atividade empresarial.

Ademais, vale ressaltar que a implementação do regime Não- Cumulativo nas contribuições sociais sobre a receita, tanto pela Constituição Federal quanto pela legislação ordinária, não implicou na revogação do regime cumulativo ao qual eram submetidas, admitindo-se no sistema jurídico a existência e aplicação de ambos os regimes.

Sobre a coexistência de ambos os regimes, Heleno Taveira Torres assevera que:

¹⁷ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília: [s. n., 2003]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm. Acesso em: 22 jul. 2020.

¹⁸ MADEIRA, Patrícia Hermont Barcellos Gonçalves. **Não-cumulatividade do PIS e da COFINS**. Dissertação de mestrado. São Paulo: USP, 2009. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-22062010-083058/publico/Patricia_Hermont_Barcellos_Goncalves_Madeira_Dissertacao.pdf. Acesso em 01 ago. 2020.

“(…) a não-cumulatividade da contribuição ao PIS e à COFINS ganhou estrutura constitucional e convive ao lado dos regimes cumulativos existentes que não foram revogados expressamente ou derogados pela referência à natureza do regime geral adotado. Ou seja, o regime geral não deverá prevalecer sobre os regimes especiais que não foram expressamente revogados. E esse é um vetor hermenêutico fundamental para descortinar o regime aplicável”¹⁹.

O regime cumulativo, por sua vez, é regido pela Lei 9.718/98, estando sujeitos a esta sistemática as receitas e pessoas jurídicas previstas no art. 8º da Lei 10.637/02²⁰ e no art. 10 da Lei 10.833/03²¹. No que concerne às pessoas jurídicas, a principal razão de inclusão no regime cumulativo é a apuração do imposto sobre a renda com base no lucro presumido ou arbitrado.

Além disso, algumas receitas são excluídas do regime não-cumulativo e incluídas no cumulativo, mesmo para as pessoas enquadradas naquele regime, sendo tais hipóteses enumeradas nos parágrafos do art. 2º da Lei 10.637/02 e da Lei 10.833/03.

¹⁹ TÔRRES, Heleno Taveira. Monofasia e não-cumulatividade das contribuições ao PIS e à Cofins no setor de petróleo (refinarias). In: PAULSEN, Leandro (Coord.) *et al.* **Não-cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins**. São Paulo: IOB Thompson; Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários, 2004. p.34.

²⁰ BRASIL. **Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002**. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Brasília, DF, 30 dez. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm. Acesso em: 21 jul. 2020. “Art. 8º *Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º: Produção de efeito I – as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei no 9.718, de 27 de novembro de 1998 (parágrafos introduzidos pela Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001), e Lei no 7.102, de 20 de junho de 1983; II – as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado; (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) III – as pessoas jurídicas optantes pelo Simples; IV – as pessoas jurídicas imunes a impostos; V – os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, referidas no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição de 1988; VI - (VETADO) VII – as receitas decorrentes das operações:(...)”*

²¹ BRASIL. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003**. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Brasília, DF, 29 dez. 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833.htm. Acesso em: 21 jul. 2020. “Art. 10. *Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º: I - as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei no 9.718, de 1998, e na Lei no 7.102, de 20 de junho de 1983; II - as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado; (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) III - as pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES; IV - as pessoas jurídicas imunes a impostos; V - os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, referidas no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição; VI - sociedades cooperativas, exceto as de produção agropecuária, sem prejuízo das deduções de que trata o art. 15 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e o art. 17 da Lei no 10.684, de 30 de maio de 2003, não lhes aplicando as disposições do § 7º do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e as de consumo; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) VII - as receitas decorrentes das operações: (...)”*

Em termos claros, nesta regulamentação, a contribuição incide em todas as fases do ciclo econômico sobre o faturamento das pessoas jurídicas integrantes da cadeia produtiva. Este regime de tributação é denominado plurifásico:

Tem-se regime de tributação monofásico quando, apesar de a cadeia de fatos interligados e pertencentes a determinado setor da atividade econômica ser plurifásica, o legislador, seja por política fiscal, seja por facilitação na arrecadação, faz a opção de tributar apenas um único fato integrante da cadeia, deixando de tributar os demais fatos pertencentes ao ciclo. O regime de tributação plurifásico caracteriza-se pela tributação da mesma espécie tributária sobre todos os fatos interligados e pertencentes ao ciclo. Em suma, todos os fatos integrantes da cadeia de fatos interligados e pertencentes a determinado setor da atividade econômica sofrem, ou estão aptos a sofrer, a incidência do mesmo tributo.²²

No regime cumulativo, a COFINS e o PIS incidem sobre o faturamento, pelas alíquotas de 3% e 0,75%, respectivamente, nos termos dos mencionados art. 8º da Lei 9.718/98 e art. 10 da Lei 10.833/03. Nesse sentido, vale ressaltar que, embora as alíquotas não sejam aparentemente tão expressivas, a incidência cumulativa e plurifásica do tributo ao longo da cadeia produtiva, torna as contribuições do PIS e da COFINS exações extremamente rentáveis aos cofres da União.

Contudo, o efeito desta incidência plural é facilmente verificado, já que o custo do tributo geralmente será repassado ao consumidor, ocasionando a oneração do preço de mercado dos bens, produtos e serviços.

Além disso, outras consequências restam evidenciadas, como a própria falta de transparência sobre o peso final do tributo no preço da mercadoria, a verticalização dos agentes econômicos, vantagens fiscais para os contribuintes que alcançam várias cadeias produtivas, em detrimento das pequenas e médias empresas, além de outros aspectos, conforme assevera Moreira:

(a) a verticalização dos agentes econômicos: afinal, quanto mais etapas do processo produtivo e comercial uma única empresa conseguir abarcar, menor será a carga fiscal sobre o seu produto; (b) a discriminação tributária, haja vista que as maiores empresas, além do ganho normal pela produção em escala (ínsito a qualquer mercado), também obterão vantagens fiscais por alcançarem vários estádios da produção, refugindo a diversas incidências da exação à cascade. Tal discriminação se dá, portanto, em detrimento das pequenas e médias empresas, que nas economias modernas respondem pela maior parte dos empregos gerados; (c) a impossibilidade de efetiva desoneração das exportações: como o tributo é plurifásico e cumulativo, a mercadoria não exportada diretamente pelo seu produtor sofre uma ou mais incidências na cadeia produtiva, sem possibilidade de recuperação ou abatimento deste montante quando da venda ao exterior. Com isso subverte-se a lógica mundial de não exportar tributos,

²² XAVIER, Raquel Mercedes Motta. **Não cumulatividade do PIS e da COFINS: uma visão pragmática.** São Paulo: Quartier Latin, 2011. p.50-51.

ocasionando a perda de competitividade dos bens nacionais no mercado global; (d) o ferimento à isonomia na tributação dos bens importados, que, na maior parte dos casos, estarão sujeitos a uma carga menor que a aplicada ao produto nacional. Este usualmente passa pela cadeia produtor > distribuidor-atacadista > varejista até chegar ao consumidor final, ao passo que os importados, se diretamente adquiridos pelo comprador final, terão incidência única no desembaraço aduaneiro. Com isso, mercadorias advindas do estrangeiro terão menor ônus tributário do que as nacionais; (e) falta de transparência: não fica claro o peso do tributo no preço final da mercadoria vendida, pois esse dado irá variar conforme o número de etapas da circulação. Assim, o comprador não tem ciência do montante que está sendo destinado ao governo – fato que não se coaduna com a transparência fiscal.²³

Dessa forma, por não haver direito à apuração de créditos em relação a despesas, houve forte pressão de diversos setores econômicos a fim de promover a desoneração da cadeia produtiva. Nesse sentido, o Governo Federal editou as Medidas Provisórias n. 66/2002 e 135/2003, que modificaram relevantemente o regime de apuração da contribuição no que tange ao PIS e à COFINS, conforme será visto a seguir.

Assim, podemos atestar que as leis em apreço estabelecem o rol de contribuintes e atividades que ainda se submetem à cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS, de modo que todas aquelas atividades que não tiverem sido excluídas expressamente no artigo 10 da Lei 10.833/2003 e no artigo 8º da lei 10.637/2002 passaram a se submeter a não cumulatividade.

Ademais, nota-se que o legislador atribuiu para aqueles contribuintes que recolhem Imposto de Renda sob o regime de Lucro Real, estendendo a estes a sistemática da não cumulatividade, enquanto aqueles que atuam sob o regime do lucro presumido ou ainda no Simples continuaram na sistemática cumulativa.

²³ MOREIRA, André Mendes. Não-cumulatividade tributária no Brasil e no mundo: origens, conceito e pressupostos. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros (Presid.); SOUZA, Priscila de (Coord.). **Sistema Tributário Brasileiro e a Crise Atual**. VI Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses/IBET, 2009. p. 54.

3. NÃO CUMULATIVIDADE

Inicialmente, tem-se que a não-cumulatividade possui uma natureza jurídica bastante debatida pela doutrina. Há quem diga que sua natureza é dúplice: deve ser considerada como princípio constitucional quando, de forma genérica, reproduz uma verdadeira garantia ao contribuinte. E, por sua vez, deve ser tida como técnica de arrecadação quando vista sob o enfoque da própria efetivação do princípio.

Desse modo, sabe-se que tal assertiva encontra amparo doutrinário na lição de Hugo de Brito Machado:

(...) Alguns fazem referência ao princípio, outros preferem fazer referência à técnica da não-cumulatividade. Importante, pois, é esclarecer se a não-cumulatividade é um princípio ou uma técnica, explicando, em qualquer caso, o que distingue uma coisa da outra.

A não-cumulatividade pode ser vista como princípio e também como técnica. É um princípio quando enunciada de forma genérica, como está na Constituição, em dispositivo a dizer que o imposto ‘será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal’. Em tal enunciado não se estabelece exhaustivamente o modo pelo qual será efetivada a não-cumulatividade. Não se estabelece a técnica. Tem-se simplesmente o princípio.

A técnica da não-cumulatividade, a seu turno, é o modo pelo qual se realiza o princípio. Técnica é ‘maneira ou habilidade especial de executar algo’. Assim, a técnica da não-cumulatividade é o modo pelo qual se executa, ou se efetiva, o princípio.²⁴

Ainda assim, há doutrina que leciona tratar-se tão somente de uma técnica com intuito de dispor efetividade a outros princípios. Como leciona Heleno Taveira Torres: “não-cumulatividade [é] técnica em favor do atendimento a tal desiderato [capacidade contributiva], na graduação da carga tributária [...]”.²⁵

Ricardo Lobo Torres entende que a não-cumulatividade tratar-se-ia de um “subprincípio” com característica de regra:

é um *subprincípio* dos diversos princípios de justiça que governam os impostos sobre o valor acrescido: repercussão legal obrigatória, neutralidade econômica, país de destino e capacidade contributiva. Não é um verdadeiro princípio jurídico porque lhe faltam as suas características básicas, a saber:

a) imbricação com os princípios morais; b) dimensão de peso, que permite a

²⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. 5 ed. [s. l.]: Editora Dialética, 2004. p. 124.

²⁵ TÔRRES, Heleno Taveira. Monofasia e não-cumulatividade das contribuições ao PIS e à Cofins no setor de petróleo (refinarias). In: PAULSEN, Leandro (Coord.) *et al.* **Não-cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins**. São Paulo: IOB Thompson; Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários, 2004. p. 33.

ponderação de interesses. A não-cumulatividade contém características de *regra*. Cumpre-lhe operacionalizar [...] a concretização de todos os princípios de justiça que informam os impostos sobre o valor acrescido [...].²⁶

No tocante ao assunto, o Prof. Paulo de Barros Carvalho ministra que a não-cumulatividade é verdadeiramente um princípio:

“O princípio da não-cumulatividade é do tipo limite objetivo: impõe técnica segundo a qual o valor de tributo devido em cada operação será compensado com a quantia incidente sobre as anteriores, mas preordena-se à concretização de valores como a da justiça da tributação, respeito à capacidade contributiva e uniformidade na distribuição da carga tributária sobre as etapas de circulação e de industrialização de produtos.”²⁷

Independentemente do debate sobre a natureza jurídica, torna-se imprescindível ressaltar a finalidade da instituição do regime não-cumulativo, qual seja, tentar minimizar a carga tributária incidente sobre as operações, fomentando, por consequência, o crescimento da economia brasileira, em respeito à capacidade contributiva e uniformidade na distribuição da carga tributária sobre as etapas de produção.

Nesse diapasão, vale citar os esclarecedores ensinamentos de Hugo de Brito Machado, que, ao tratar sobre o tema, assim se posiciona:

Preferimos dizer que a não-cumulatividade tem por objetivo apenas tornar conhecido o ônus tributário total que o imposto representa sobre cada produto e impedir que esse ônus seja diferente em razão do número de operações pelas quais passa o produto desde o início até o final de sua industrialização.²⁸

Assevera o Prof. José Eduardo Soares de Mello que:

A não-cumulatividade significa um sistema operacional que objetiva minimizar a carga tributária incidente sobre as operações realizadas com produtos, mercadorias e serviços, tendo por finalidade diminuir o preço que repercute na diminuição do custo de vida, possibilitando a geração de emprego, realização de investimentos empresariais e outras medidas benéficas ao desenvolvimento econômico.²⁹

²⁶ TORRES, Ricardo Lobo. O IVA no direito comparado *cit., in* MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.); BARRETO, Aires Fernandino (colab.) [*et al*]. **Pesquisas Tributárias**. Nova Série; 10 – O princípio da não-cumulatividade São Paulo: Centro de Extensão Universitária/Revista dos Tribunais, 2004. p. 144

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 182.

²⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**, v.1 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 523.

²⁹ MELO, José Eduardo Soares de. LIPPO, Luiz Francisco. **A não-cumulatividade tributária**. 2a ed. São Paulo: Dialética, 2004. p.51.

Eduardo Domigos Bottallo ressalta para a finalidade do princípio da não-cumulatividade, ao destacar que: “[...] os propósitos econômicos aos quais a não-cumulatividade serve, têm ampla e expressiva abrangência.”³⁰

Ainda assim, a tributação não-cumulativa tem o mérito de ser mais neutra quando comparada à tributação cumulativa. Machado define a neutralidade impositiva relacionada à não-cumulatividade:

Entende-se por neutralidade, aqui, a indiferença do ônus tributário quanto ao número de operações realizadas com a mercadoria. O ônus do imposto é sempre o mesmo, tanto para a mercadoria que, entre a produção e o consumo passa apenas por duas operações como para aquele que nesse trajeto passa por n operações.³¹

Barbosa leciona que na sistemática não-cumulativa, o mercado que estabelecerá os agentes econômicos responsáveis por atuar em cada etapa produtiva, sem maiores preocupações quanto ao planejamento tributário ou ainda ao estímulo a concentração das atividades:

O sistema de créditos e débitos faz com que o tributo total incidente na cadeia não varie de acordo com o número de negócios jurídicos que a compõem. Será o mercado que ditará se os agentes econômicos que atuam em etapas diversas do ciclo irão ou não se concentrar, não o planejamento tributário. Assim, o produtor e o beneficiador podem se concentrar em uma só empresa ou não. Tomarão essa decisão tendo em vista uma série de interesses. Num ambiente de tributação cumulativa, a tributação estimularia a concentração, visto que deixaria de ser cobrado tributo em uma das operações, reduzindo a carga tributária total. Num ambiente de tributação não-cumulativa, a tributação não parece ser um elemento relevante da decisão.³²

Desse modo, tem-se que o principal objetivo da neutralidade é que o funcionamento do mercado não seja distorcido por fatores fiscais. Com isso, o contribuinte submetido à tributação não-cumulativa transfere integralmente o imposto para a cadeia de consumo.

3.1 Não cumulatividade aplicada ao PIS e à COFINS

Nos termos já expostos, as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, decorrentes das Medidas Provisórias n. 66/2002 e 135/2003, foram as responsáveis por instituir a não-cumulatividade do PIS e da COFINS. Por sua vez, a Emenda Constitucional nº 42/2003

³⁰ BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Fundamentos do IPI: imposto sobre produtos industrializados**. São Paulo: RT, 2002. p. 45.

³¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. 5 ed. [s. l.]: Editora Dialética, 2004. p. 89.

³² BARBOSA, Daniel Marchionatti. **Não-cumulatividade da COFINS e do PIS**. Porto Alegre: UFRGS, Programa de Pós-Graduação em Direito, 2011.

acrescentou o parágrafo 12 no texto do artigo 195, que designa à lei a definição dos setores da atividade econômica que irão se submeter à sistemática da não cumulatividade.

O artigo 2º de ambas as leis traz as alíquotas que deverão ser utilizadas na sistemática não cumulativa de recolhimento das exações. Para o PIS/PASEP fica estabelecido que a alíquota é de 1,65%, enquanto para a COFINS foi fixada em 7,6%.

Esse regime de arrecadação decorreu do delicado momento do sistema econômico, que padecia com os problemas gerados pela incidência cumulativa das contribuições sociais sobre a receita das empresas. Nesse sentido, consta na própria Medida Provisória 66/2002 o principal objetivo da proposta:

[...]

2. A proposta, de plano, dá curso a uma ampla reestruturação na cobrança das contribuições sociais incidentes sobre o faturamento. Após a instituição da cobrança monofásica em vários setores da economia, o que se pretende, na forma desta Medida Provisória, é, gradualmente, proceder-se à introdução da cobrança em regime de valor agregado – inicialmente com o PIS/Pasep para, posteriormente, alcançar a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

2. O modelo ora proposto traduz demanda pela modernização do sistema tributário brasileiro sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada em virtude da cobrança do PIS/Pasep.³³

E da medida provisória 135/2003, convertida na lei 10.833/03:

1.1. O principal objetivo das medidas ora propostas é o de estimular a eficiência econômica, gerando condições para um crescimento mais acelerado da economia brasileira nos próximos anos. Neste sentido, a instituição da Cofins não-cumulativa visa corrigir distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo, como por exemplo a indução a uma verticalização artificial das empresas, em detrimento da distribuição da produção por um número maior de empresas mais eficientes – em particular empresas de pequeno e médio porte, que usualmente são mais intensivas em mão de obra

2. No que diz respeito à COFINS, o objetivo da proposta é de, visando dar continuidade à reestruturação na cobrança das contribuições incidentes sobre o faturamento, proceder-se à adoção de regras, nos arts. 1º a 14, para exigência da COFINS em regime de não-cumulatividade, iniciado com a contribuição para o PIS/PASEP.

2.1. Os arts. 15 e 16 têm como objetivo harmonizar o tratamento adotado para a COFINS à contribuição para o PIS/PASEP, ajustando as regras previstas nesta Medida Provisória às previstas na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

³³ BRASIL. **Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002.** Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre os procedimentos para descon sideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas_2002/66.htm#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20n%C3%A3o%20cumulatividade,sobre%20o%20pagamento%20e%20o. Acesso em: 23 jul. 2020.

3. O modelo proposto traduz demanda de modernização do sistema de custeio da área de seguridade social sem, entretanto, pôr em risco o montante da receita obtida com essa contribuição, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada com a cobrança da referida contribuição.
4. Adicionalmente, o modelo possibilita uma maior competitividade dos produtos nacionais, uma vez que os bens importados, por não terem incidência anterior, não geram direito a crédito, ao mesmo tempo em que as exportações são desoneradas.
5. Cumpre esclarecer que qualquer proposta de alteração que tenha por premissa manter o montante arrecadado implica, sem dúvida, a redistribuição da carga tributária entre os diversos setores da economia.³⁴

Portanto, a carga tributária do regime cumulativo revela justamente aquela situação que a Não-Cumulatividade visa evitar, qual seja, a sobreposição de cargas tributárias, impedindo a incidência do mesmo tributo mais de uma vez sobre o valor que já serviu de base à sua cobrança em fase anterior.

3.1.1 Método Indireto Subtrativo

A não-cumulatividade do PIS/COFINS reconheceu o chamado “método indireto subtrativo”, tendo em vista que o valor do tributo é alcançado por meio da subtração entre o montante do faturamento total (receitas operacionais e não-operacionais) multiplicado pela respectiva alíquota (débito) e o valor de certas despesas multiplicadas pela mesma alíquota (crédito) – “sistema base contra base”, conforme ensinamento do Prof. Carlos Cintra³⁵.

Fábio Palaretti Calcini³⁶ explica o Método Subtrativo Indireto, nos seguintes termos:

“A legislação de PIS e Cofins, nos moldes das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, conforme exposto, estipula que tais contribuições terão como base de cálculo o faturamento (receita bruta), excluindo-se desta algumas hipóteses previstas em lei. Depois, aplica-se a alíquota de 1,65% (PIS) e 7,65% (Cofins). Juntamente com esta apuração, prevê a lei que o contribuinte submetido a este regime poderá descontar créditos a serem apurados, mediante a alíquota de 1,65% (PIS) e 7,65% (Cofins), sobre os bens, serviços, produtos, itens e encargos incorridos e adquiridos. Diante disso, apura-se o valor de tributo devido. Há, portanto, três etapas: (i) apuração da base de cálculo, ou seja, de sua receita, aplicando-se a respectiva alíquota; (ii)

³⁴ BRASIL. **Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003**. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas_2003/135.htm#:~:text=MEDIDA%20PROVIS%C3%93RIA%20N%C2%BA%20135%2C%20DE%2030%20DE%20OUTUBRO%202003.&text=Altera%20a%20Legisla%C3%A7%C3%A3o%20Tribut%C3%A1ria%20Federal.Provis%C3%B3ria%2C%20com%20for%C3%A7a%20de%20lei. Acesso em: 23 jul. 2020.

³⁵ CINTRA, Carlos César Sousa. A não cumulatividade no Direito Tributário Brasileiro: teoria e prática. In: MACHADO, Hugo de Brito. **Não cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética, 2009. p. 103-151.

³⁶ CALCINI, Fábio Pallaretti. PIS e COFINS: algumas ponderações acerca da não cumulatividade. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 176. [s. l.: s. n.], mai. 2010. p. 45.

apuração dos créditos; e (iii) tributação sobre a receita menos créditos apurados, chegando-se ao valor a ser recolhido de tributos.

Levando em consideração tais aspectos da legislação em análise, é possível identificar o emprego do método subtrativo indireto, ou seja, a determinação do valor do tributo será apurado mediante a diferença entre a alíquota aplicada sobre as saídas e a alíquota relacionada às entradas.”

Diante disso, de acordo com o abordado pelo Cintra, sabe-se que o método em questão também é manifestado na doutrina como “base na base” ou ainda “sistema base contra base” atuando, como explicado, por meio de deduções no substrato quantitativo do tributo, de modo que se abate do percentual aplicado sobre a base de cálculo o percentual legal calculado sobre o valor dos bens e serviços utilizados pelo contribuinte.

Desse modo, continua Fábio Palaretti Calcini³⁷:

O método acima descrito também é conhecido na doutrina como “base na base”, atuando, como explicado, através de deduções no substrato quantitativo do tributo, de modo que se abate do percentual aplicado sobre a base de cálculo o percentual legal calculado sobre o valor dos bens e serviços utilizados pelo contribuinte

Nesse sentido, sabe-se que a previsão dos créditos a serem descontados através do regime não-cumulativo das contribuições sociais foi feita no artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Embora existam algumas diferenças entre os artigos, a redação dos mesmos é praticamente idêntica. Assim, copia-se aqui apenas o da Lei 10.833/2003³⁸:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Regulamento)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados

³⁷ *Ibid.*

³⁸ BRASIL. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Brasília, DF, 29 dez. 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833.htm. Acesso em: 21 jul. 2020.

nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

Ainda assim, renova-se que as alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS não cumulativos passaram a ser de 1,65% e 7,6%, respectivamente, enquanto, na sistemática cumulativa, os percentuais são de 0,65% (PIS/PASEP) e 3% (COFINS). Isto é, o percentual a incidir sobre o faturamento (receita bruta) dos contribuintes que passaram a se submeter à sistemática não cumulativa quase triplicou.

Ora, conforme já analisado, é sabido que a finalidade do regime é justamente estimular a eficiência econômica e modernizar o sistema tributário nacional, de forma a reduzir o ônus tributário sofrido pelas empresas, impedindo a incidência do mesmo tributo mais de uma vez sobre o valor que já serviu de base à sua cobrança em fase anterior.

Em sendo assim, exsurge com clareza que, para a devida eficácia do sistema de não-cumulatividade, é essencial a definição do conceito de insumo, já que as despesas efetuadas a esse título constituem créditos utilizáveis na apuração da base de cálculo do tributo devido.

3.1.2 Conceito de Insumo à Luz da Jurisprudência do STJ

Todavia, o conceito de insumo restou bastante questionado com a edição das Instruções Normativas nºs 247/2002 e 404/2004, ambas exaradas pela Receita Federal do Brasil que, ao definirem o conceito de insumos para fins de não cumulatividade do PIS e COFINS, tendem a restringir ao contribuinte o direito de crédito aos insumos.

Nesse sentido, cabe aqui transcrever os ensinamentos do Prof. Hugo de Brito Machado sobre o assunto:

Não temos dúvida de que as reduções que o Fisco pretende introduzir no conceito de insumo, para efeito de não cumulatividade no âmbito das contribuições apenas revelam o propósito, sempre presente nas relações tributárias, de aumentar a arrecadação. Não nos parece que esse sentido abrangente da palavra possa comportar redução ou exclusão do crédito a ser considerado a não cumulatividade à qual se refere a Constituição Federal.³⁹

Rafaela Sabino Caliman Wild, em artigo sobre o tema, também se manifestou no mesmo sentido:

Dessa forma, tem-se que o conceito de insumos para fins de crédito das contribuições não se restringe ao conceito estabelecido nas Instruções Normativas nºs 247/2002 e 404/2004, devendo ser entendido como os custos diretos e indiretos incorridos, abrangendo também outras despesas tidas como essenciais para o desenvolvimento da atividade da empresa, seja a produção de bens ou a prestação de serviços.⁴⁰

Ainda assim, cabe aqui transcrever o artigo 66, §5º da IN 247/2002º (PIS/PASEP), que tem a mesma redação do artigo 8º, §4º da IN 404/2004 (COFINS), fixando o conceito de insumo:

Art. 66. § 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

II - utilizados na prestação de serviços: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

Nesta toada, resta inequívoco que a aplicação do referido conceito de insumo para fins de PIS e COFINS, tornou-se objeto de discussão recorrente nos Tribunais Pátrios,

³⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Do Conceito de Insumo no Contexto da não Cumulatividade dos Tributos. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 227 São Paulo Dialética, ago. 2014. p.72.

⁴⁰ WILD, R. S. C., Do conceito de "Insumos" para fins de crédito das Contribuições para o PIS e a Cofins não cumulativos *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 208. São Paulo: Dialética, jan. 2013, p. 113.

acarretando as mais divergentes interpretações jurisprudenciais e doutrinárias sobre o assunto. Assim, evidencia-se que é da competência do Superior Tribunal de Justiça para o trato e pacificação da matéria, conforme preceito dos Professores Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo⁴¹:

Na verdade, legalidade e não-cumulatividade apenas confirmam a interpretação mais adequada para disposições claras da legislação tributária federal, que, como quaisquer normas infraconstitucionais, devem ser interpretadas à luz da Constituição. Foram essas disposições de lei que as instruções normativas editadas pelo Fisco federal violaram, de forma direta. É indubitosa, portanto, a competência do Superior Tribunal de Justiça para o trato da matéria, pacificando a questão de saber como devem ser interpretadas as referências à palavra “insumo” constantes das Leis 10.637 e 10.833.

Ainda assim, a interpretação restritiva do conceito de insumos, para fins de creditamento relativo às contribuições PIS/COFINS, realmente triunfava no STJ. Em linhas gerais, a Corte entendia que as Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04 não restringiam, mas apenas explicitavam o conceito de insumos previsto nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Todavia, em 22/02/2018, a Primeira Seção da Corte Superior, ao julgar o RESP 1.221.170/PR, adotou o entendimento de que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, isto é, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância do item.

Ademais, no mesmo julgado, o STJ entendeu que a definição restritiva do conceito de insumo, proposta nos atos normativos da Receita Federal nºs 247/2002 e 404/2004, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003.

Ressalta-se que o recurso estava afetado no rito repetitivo, nos termos dos arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015, o que significa que a tese deve ser aplicada a todos os processos em trâmite sobre a matéria. Conclui-se pela ementa do julgado:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO

⁴¹ Parecer de fls. 601/623 nos autos do REsp 1.221.170/PR. BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial (REsp) 1.221.170/PR**. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, DF, 22 fev. 2018. Disponível em: https://a2v.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=82073880&num_registro=201002091150&data=20180424&tipo=5&formato=PDF. Acesso em: 02 ago. 2020.

DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.⁴²

Portanto, diante da compreensão do STJ no REsp 1.221.170/PR, entende-se que a sistemática da não-cumulatividade da contribuição do PIS e da COFINS será significativamente alterada, assim como deverá ocorrer uma aproximação da eficácia do sistema de modo efetivo ao contribuinte, tal como indicado nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, bem como já visto anteriormente quanto à própria finalidade desse regime arrecadatório.

3.2 Não Cumulatividade aplicada ao ICMS

Inicialmente, resta imprescindível que, para análise jurídica da não-cumulatividade aplicada ao ICMS, há que se levar em consideração o dispositivo constitucional que a baliza, qual seja, o art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição Federal, ou seja, examina-se a não-cumulatividade a cada operação:

Art. 155, § 2º O imposto previsto no inciso II, atenderá ao seguinte:

I – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas

⁴² BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial (REsp) 1.221.170/PR**. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, DF, 22 fev. 2018. Disponível em: https://a2v.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=82073880&num_registro=201002091150&data=20180424&tipo=5&formato=PDF. Acesso em: 02 ago. 2020.

anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;⁴³

Nesse sentido, a Lei Complementar n. 87/96 traz a regulamentação dessa sistemática, prevendo a utilização do mecanismo de débitos e créditos, no seu artigo 20, nos seguintes termos:

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.⁴⁴

Rosa Dêmerson Dias⁴⁵, definiu o princípio da não-cumulatividade aplicada ao ICMS como um método de apuração do tributo devido, em que se deduz do imposto incidente sobre a saída de mercadorias o imposto já cobrado nas operações anteriores relativamente à circulação daquelas mesmas mercadorias.

Celso Ribeiro Bastos⁴⁶ enfatiza que a não-cumulatividade do ICMS é uma determinação constitucional e afirma que:

O Texto Constitucional, ao afirmar que o ICMS é não-cumulativo, outorga ao contribuinte o direito de compensar o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. Fica claro, pois, que o direito de crédito tem como fonte primeira a própria Constituição. [...] a apuração do saldo devedor ou credor através da diferença entre o imposto relativo às saídas e o correspondente às entradas de mercadorias, surge tão-somente como uma técnica especial de tributação.

Roque Antonio Carrazza escreveu sobre a compensação do ICMS, então prevista no dispositivo constitucional, como uma técnica de apuração do saldo da diferença entre o imposto relativo às saídas e o correspondente às entradas:

A Constituição, ao aludir à 'compensação', consagrou a ideia que a quantia a ser

⁴³ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasília, DF, 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 20 jul. 2020.

⁴⁴ BRASIL. **Lei Complementar nº 87, 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília, DF, 13 set. 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 20 jul. 2020.

⁴⁵ ROSA, Dêmerson Dias. **Crédito de ICMS**, ilegitimidade legislativa dos Estados. Teresina: Jus Navigandi n. 54, fev. 2002. Disponível em: <http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/230y/credito-de-icms-ilegitimidade-legislativa-dos-estados-denerson-dias-rosa>. Acesso em: julho. 2020

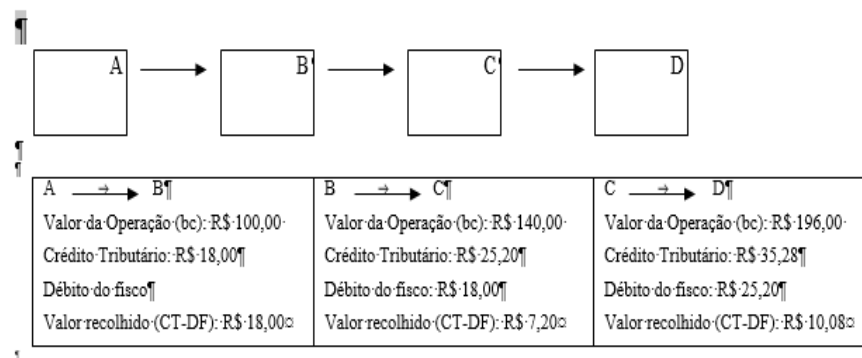
⁴⁶ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 262.

desembolsada pelo contribuinte a título de ICMS é o resultado de uma subtração em que o minuendo é o montante de imposto devido e o subtraendo é o montante de imposto anteriormente cobrado ou cobrável. O realizador da operação ou prestação tem o direito constitucional subjetivo de abater do montante de ICMS a recolher os valores cobrados (na acepção acima fixada), a esse título, nas operações ou prestações anteriores. O contribuinte, se for o caso, apenas recolhe, em dinheiro aos cofres públicos, a diferença resultante desta operação matemática. É por esse motivo que dizemos que uma das hipóteses de incidência do ICMS é ‘realizar operações relativas à circulação de mercadorias’ (e, não, ‘realizar operações, com lucro, relativas à circulação de mercadorias’).

Não passa, pois, de uma técnica de tributação, peculiar ao ICMS (que, em absoluto, não interfere em sua base de cálculo), a apuração do saldo devedor (ou credor) – por meio da diferença entre o imposto relativo às saídas e o correspondente às entradas de mercadorias, bens ou serviços –, que apenas assegura ao contribuinte a fruição do direito constitucional de abater, do quantum do imposto a seu cargo, o ‘montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado ou pelo Distrito Federal’ (art. 155, § 2º, I, da CF). Repisando a ideia, o princípio da não-cumulatividade, conforme vimos, garante ao realizador da operação ou da prestação o direito de creditar-se de todo o montante de ICMS cobrado nas operações ou prestações anteriores. (...) Registramos que o pagamento do ICMS é habitualmente feito parte em créditos (quando estes equivalem ou excedem os débitos nascidos no mesmo período de apuração) ou só em moeda (quando não há créditos de ICMS provenientes de operações ou prestações anteriores).⁴⁷

Desse modo, tem-se que a compensação prevista na Carta Magna, se operacionaliza por meio de um sistema de crédito/débito, em que o contribuinte realiza o recolhimento apenas da subtração entre os créditos e débitos. Carrazza afirma que “de fato, a compensação a que estamos a aludir efetiva-se por intermédio da chamada ‘conta corrente fiscal’, em que o saldo, se devedor, é pago pelo contribuinte e, se credor, é transferido para aproveitamento em períodos subsequentes”⁴⁸.

Com intuito de exemplificar, Christine Mendonça utiliza o seguinte esquema:



⁴⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**, 13. ed., São Paulo: Malheiros: 2009, p. 364-367.

⁴⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**, 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 384.

⁴⁹ MENDONÇA, Christine. **A Não-Cumulatividade do ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 94.

Diante disso, conforme será visto a seguir, a sistemática da não cumulatividade abriu o debate para compreensão que o ônus do tributo deveria ser excluído da base de cálculo de outros tributos, no caso, das contribuições de PIS e COFINS. Em oposição, há outra linha de argumentação, nesta, a não cumulatividade do ICMS seria uma técnica que apenas evita o efeito cascata do ICMS sobre o próprio ICMS cobrado nas etapas anteriores.

Neste viés sobre o modo de apuração do ICMS devido pelo contribuinte, surge o debate se o referido imposto estadual estaria incluído no conceito de “receita” ou “faturamento” e, conseqüentemente, restaria incorporado à base de cálculo do PIS e da COFINS. Tal querela é o ponto de partida para se analisar o julgamento do RE 574.706/PR, conforme será abordado no capítulo seguinte.

4. DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS À LUZ DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706

Nos termos já esposados, a Constituição Federal, em seu art. 195, I, b, definiu o âmbito das contribuições destinadas à Seguridade Social. A EC 20/1998 substituiu a expressão “faturamento”, passando a prever a “receita ou o faturamento” como base sobre a qual poderão incidir as contribuições⁵⁰:

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

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

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

Destarte, o dispositivo constitucional atribui ao legislador federal a competência para criar o tributo, delimitando, outrossim, o campo material em que este pode atuar, definindo, desta forma, o âmbito das referidas contribuições destinadas à Seguridade Social.

Com efeito, tal comando constitucional limita o leque de bases imponíveis para instituição de contribuições à Seguridade Social, quais sejam, folha de salários, faturamento e lucro, tomando-se como conteúdo de tais institutos os conceitos utilizados pelo direito privado.

Necessário se faz trazer à colação o disciplinamento que a legislação do PIS e da COFINS dá a esse resultado, senão vejamos:

Lei nº 9.718/98

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

Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977. **(Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)** ⁵¹

Lei nº 10.637/02

⁵⁰ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasília, DF, 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 20 jul. 2020.

⁵¹ BRASIL. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro 1998**. Altera a Legislação Tributária Federal. Brasília, DF, 27 nov. 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19718compilada.htm. Acesso em: 02 jul. 2020.

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

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **(Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)**⁵²

Neste toar, nos termos da Lei nº 12.973/14, ficou expressamente consignado que se incluem na receita bruta os tributos sobre ela incidentes, senão vejamos:

Art.12. A receita bruta compreende:

(...)

§ 5º Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art, 183 da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações previstas no caput, observado o disposto no § 4º.⁵³

Portanto, a controvérsia posta em juízo no Supremo Tribunal Federal atém-se, principalmente, em definir se o valor recolhido a título de ICMS consiste em faturamento, ou mesmo receita bruta em contexto mais amplo, que por sua vez seria base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS.

4.1 Tema 69 do STF – Inclusão do ICMS na Base de Cálculo do PIS e da COFINS

O Tema que versa sobre a “Inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS” não é assunto novo no Supremo Tribunal Federal, de fato, o tema histórico deriva

⁵² BRASIL. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Brasília, DF, 29 dez. 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833.htm. Acesso em: 21 jul. 2020.

⁵³ BRASIL. Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009; dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas; altera o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e as Leis nºs 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 4.506, de 30 de novembro de 1964, 7.689, de 15 de dezembro de 1988, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 12.865, de 9 de outubro de 2013, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 9.656, de 3 de junho de 1998, 9.826, de 23 de agosto de 1999, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.893, de 13 de julho de 2004, 11.312, de 27 de junho de 2006, 11.941, de 27 de maio de 2009, 12.249, de 11 de junho de 2010, 12.431, de 24 de junho de 2011, 12.716, de 21 de setembro de 2012, e 12.844, de 19 de julho de 2013; e dá outras providências. Brasília, DF, 13 maio 2014. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2011-2014/2014/lei/112973.htm. Acesso em: 20 jul. 2020.

pelo STF há mais de 20 anos. Nesse sentido, sabe-se que o primeiro processo pelo qual o STF se debruçou especificamente sobre o assunto data de 1998, por meio do RE 240.785, sob relatoria do Min. Marco Aurélio.

No ano de 2006, o recurso foi levado ao pleno. Na ocasião, sete ministros se pronunciaram sobre o tema. Seis pela inconstitucionalidade da cobrança e apenas o Min. Eros Grau divergiu do entendimento do colegiado. Contudo, o julgamento foi suspenso por pedido de vista do Min. Gilmar Mendes.

Nesse intervalo do pedido de vistas, o Governo apresentou a Ação Declaratória de Constitucionalidade 18 (ADC 18), com o mesmo objeto do RE 240.785. Em 2008, o colegiado decidiu por deferir a liminar no ADC 18⁵⁴, suspendendo todos os processos no Judiciário que questionassem a inclusão do ICMS na base de cálculo da Cofins, até que fosse julgado o mérito da ação proposta pelo presidente da República.

Ainda em 2008, abre-se parênteses, visto que o Supremo decidiu pela existência de repercussão geral do tema, agora com base no RE 574.706, nos termos dos arts. 543-B do Código de Processo Civil de 1973 e 1.040 do Código de Processo Civil de 2015, sob então relatoria da Min. Cármen Lúcia.

Por conseguinte, somente em 2014 o STF voltou a se pronunciar sobre o RE 240.785. Na oportunidade, o plenário assentou a tese que o ICMS não compõe a base de cálculo da COFINS. Todavia, embora estabelecesse importante precedente, a decisão não possuía efeito *erga omnes*, sendo aplicada apenas para a recorrente do caso.

Ainda assim, imprescindível mencionar que a ministra Rosa Weber não participou da votação, pois não havia integrado os debates. Do mesmo modo, não se pronunciaram os Ministros Barroso, Toffoli, Teori e Fux, tendo em vista que ocupavam os assentos de ministros aposentados que já haviam se pronunciado na discussão, ou seja, não havia nenhuma consolidação ou pelo menos externalização do entendimento de considerável parcela do colegiado que apreciaria o tema em sede de repercussão geral, por meio do RE 574.706.

Por sua vez, em agosto de 2016, noticiou-se o julgamento do REsp 1.144.469, sob a sistemática dos recursos repetitivos, na 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça. Nesse caso,

⁵⁴ STF deve decidir sobre inclusão do ICMS na base de cálculo da Cofins em 180 dias. [s. l.]: **Migalhas**, ago. 2008. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/quentes/66896/stf-deve-decidir-sobre-inclusao-do-icms-na-base-de-calculo-da-cofins-em-180-dias>. Acesso em: 22 jul. 2020.

firmou-se tese na Corte Cidadã em sentido divergente ao deliberado na Suprema Corte apenas dois anos antes. Frisa-se:

“O valor do ICMS, destacado na nota, devido e recolhido pela empresa compõe seu faturamento, submetendo-se à tributação pelas contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, sendo integrante também do conceito maior de receita bruta, base de cálculo das referidas exações”⁵⁵.

Nesta toada, ergueu-se muita expectativa para a apreciação do RE 574.706/PR. Após longos debates, em março de 2017, o recurso foi julgado em sede de repercussão geral, sob o Tema 69/STF, enfim definindo que “O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS”, por um placar de seis votos a favor contra quatro adversos.

Nesse sentido, versaremos a partir de agora sobre os posicionamentos soerguidos no julgamento do RE 574.706/PR, a fim de entender os fundamentos e premissas, assim como as controvérsias e justificativas, que levaram o STF a definir o entendimento que o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS.

A análise dessas justificativas são essenciais para a compreensão tanto do escopo como do desencadear do presente trabalho, tendo em vista que, além de depreender sobre a discussão jurídica do mérito do tema, ajudará a entender os efeitos, reflexos e consequências desse julgado, não somente do ponto de vista jurídico, mas também do aspecto financeiro e político da decisão.

4.2 Votos Vencedores e a Definição do Conceito Constitucional de Faturamento

Os votos vencedores foram das Ministras Cármen Lúcia e Rosa Weber, assim como dos Ministros Luiz Fux, Lewandowski, Marco Aurélio e Celso de Mello. Em seus votos, há interpretação que a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS viola a capacidade contributiva (art. 145, §1º, CF/88) e a regra de competência das contribuições (art. 195, I, b, da CF/88).

⁵⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial (REsp) 1.144.469/PR 2009/0112414-2**. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Jusbrasil. Brasília, DF, 10 ago. 2016. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/411692145/recurso-especial-resp-1144469-pr-2009-0112414-2/inteiro-teor-411692148>. Acesso em: 23 jul. 2020.

Em síntese, defendem que o ICMS seria ônus fiscal e não constitui patrimônio da empresa, mas dos Estados. Estaria, assim, desbordado do conceito de receita ou faturamento que constitui a base econômica da tributação.

No julgamento do RE 574.706/PR, a relatora Min. Cármen Lúcia se pronunciou por não incluir o ICMS no conceito constitucional de faturamento para fins de apuração da base de cálculo das contribuições, pois o imposto estadual seria repassado à Fazenda Pública. Seu voto se funda na sistemática da não cumulatividade do ICMS:

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

"o regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, todo ele, não se inclui na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal, pelo que não pode ele compor a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS.⁵⁶

Em linha parecida, também se pronunciou o Ministro Lewandowski, trazendo o conceito do Roque Carrazza de que o ICMS seria "mero trânsito contábil", não configurando ingresso no patrimônio da empresa, ressaltou, assim, que o tributo estadual não possui a natureza jurídica de faturamento ou receita, sob ofensa ao princípio da capacidade contributiva:

Eu queria dizer que entendo, com a devida vênia, que não se pode considerar como ingresso tributável uma verba que é recebida pelo contribuinte apenas com o propósito de pronto repasse a terceiro, ou seja, ao Estado. E está-se diante de um fenômeno que o grande, eminente tributarista Roque Carrazza denomina de "mero trânsito contábil". É um simples trânsito contábil, não ingressa no patrimônio da empresa, do contribuinte.

(...)

Em suma, eu penso que a inclusão do ICMS nas bases de cálculo do PIS e Cofins subverte, sim, o conceito de faturamento ou de receita, em afronta àquilo que dispõe o artigo 195, I, b, da Constituição Federal, como foi, com muita propriedade, a meu ver, e com o devido respeito aos argumentos em contrário, agora ressaltado pelo Ministro Luiz Fux: o valor corresponde ao ICMS - eu, mais uma vez, repiso esse argumento - não possui a natureza jurídica de faturamento ou de receita. Por esse motivo é que a incidência dessas mencionadas contribuições - o PIS e a Cofins - sobre o tributo estadual fere, como disse o Ministro Celso de Mello num voto brilhante, agora reportado pelo Ministro Luiz Fux, dentre outros princípios, o princípio da capacidade contributiva. Para mim, isso está muito claro, extreme de dúvidas.⁵⁷

⁵⁶ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário (RE) 574.706/PR**. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Brasília, DF, 15 mar. 2017. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13709550>. Acesso: 20 ago. 2020.

⁵⁷ *Ibidem*.

O Ministro Marco Aurélio, que foi o relator do mencionado RE 240.785, optou por transcrever o seu voto na ocasião e conclui de forma categórica, mencionando ser o ICMS um valor devido ao Estado, não podendo ser cobrado da base de cálculo das contribuições federais, vez que não há relação tributária entre Estado-União. Sendo assim, onerar a base de cálculo das contribuições com o ICMS seria uma ficção jurídica:

Digo não ser o ICMS fato gerador do tributo, da contribuição. Digo também, reportando-me ao voto, que, seja qual for a modalidade utilizada para recolhimento do ICMS, o valor respectivo não se transforma em faturamento, em receita bruta da empresa, porque é devido ao Estado. E muito menos é possível pensar, uma vez que não se tem a relação tributária Estado-União, em transferir, numa ficção jurídica, o que decorrente do ICMS para o contribuinte e vir a onerá-lo. Acompanho Vossa Excelência, portanto, provendo o recurso, que é do contribuinte.⁵⁸

A Ministra Rosa Weber seguiu a linha de definição doutrinária de que receita seria “elemento novo” integrado ao patrimônio, não sendo incluído, portanto, o ICMS em tal esteira interpretativa. Por fim, acompanhou o voto da relatora:

Quanto ao conteúdo específico do conceito constitucional, a receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições, na esteira da clássica definição que Aliomar Baleeiro cunhou acerca do conceito de receita pública: Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondências no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo. Ricardo Mariz de Oliveira especifica ser a receita “algo novo, que se incorpora a um determinado patrimônio”, constituindo um “dato positivo para a mutação patrimonial”.
(...)
Acompanho Vossa Excelência, Senhora Presidente, pedindo vênias às compreensões contrárias.⁵⁹

Por sua vez, o Ministro Luiz Fux sustentou que o Direito Tributário, pela sua posição enciclopédica, deve se valer de conceitos de ramos do Direito Público e Privado. Em seguida, resgatou o conceito de faturamento do Direito Comercial, que prevê a exclusão dos impostos:

Então, essa primeira premissa realmente me conduz a uma exegese do artigo 195, inciso I, no que concerne à expressão "faturamento". Onde é que vou buscar essa expressão "faturamento"? Eu vou buscá-la no Direito que regula o faturamento das empresas, que é o Direito Comercial, que, ao regular o faturamento das empresas, menciona - como Vossa Excelência citou no seu voto fazendo remissão ao Ministro Cezar Peluso - o artigo da Lei nº 6.404, a Lei das Sociedades Anônimas, que prevê a exclusão de impostos para se entrever faturamento. Essa - digamos assim - recepção,

⁵⁸ *Ibidem.*

⁵⁹ *Ibid.*

pelo Direito Tributário, dos conceitos derivados de outras ciências é comuníssimo: compra e venda, inúmeros institutos de Direito Privado, transmissão causa mortis, transmissão inter vivos. Toda essa tributação se vale de conceitos privados.⁶⁰

Por fim, cabe mencionar o entendimento do Min. Celso de Mello, que vinculou o conceito de receita a dois elementos essenciais, quais sejam, a incorporação positiva dos valores e que esse acréscimo patrimonial seja revertido em caráter definitivo:

Inaceitável, por isso mesmo, que se qualifique qualquer ingresso como receita, pois a noção conceitual de receita compõe-se da integração, ao menos para efeito de sua configuração, de 02 (dois) elementos essenciais:

a) que a incorporação dos valores faça-se positivamente, importando em acréscimo patrimonial; e

b) que essa incorporação revista-se de caráter definitivo.

(...)

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

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará: I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos; II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto; III - as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais; IV - o lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas; V - o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto; VI - as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa; VII - o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados: a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.⁶¹

Diante da análise das sustentações dos votos vencedores, que resultaram na fixação da tese que o “ICMS não constitui a base de cálculo do PIS e da COFINS”, torna-se legítimo retirar importantes lições que fundamentaram o relevantíssimo precedente da Corte Constitucional.

Em linhas gerais, conforme visto, foram soerguidos um punhado de razões, dentre elas: a inconstitucionalidade da incidência de tributo sobre tributo, independentemente de disposição constitucional específica; a asserção que receita bruta é conceito de direito privado insculpido no art. 187, I, da Lei. 6.404/76, o qual excluiria desta os tributos incidentes sobre

⁶⁰ *Ibid.*

⁶¹ *Ibidem.*

venda; ofensa ao princípio da capacidade contributiva ou ainda o próprio regime da não cumulatividade.

Ainda assim, acredita-se que o raciocínio basilar utilizado pela Suprema Corte foi que o ICMS representaria mero ingresso de caixa ou trânsito contábil de valores recebidos, visto que deve ser repassado a Fazenda Pública, não se integrando ao patrimônio do contribuinte como elemento novo, sem reservas ou condições, de forma a configurar faturamento.

Nessa linha de entendimento, não estaria incluído no conceito constitucional de faturamento os valores correspondentes a destinação de outros tributos ou mesmo dele próprio, visto que, via de regra, todos os tributos possuem como destinatários as Fazendas Públicas, seja ela Municipal, Estadual ou Federal.

Com isso, firmada a tese de que os tributos incidentes sobre a receita devem ser excluídos da base de cálculo dos tributos incidentes sobre a receita, o então conceito constitucional de faturamento estabelecido pelo STF, no acórdão do RE 574.706, anuncia extraordinário impacto em todo o sistema tributário nacional. Ademais, referida consequência não passou despercebida no julgamento do *leading case*, conforme será explicitado no raciocínio dos votos vencidos.

4.3 Sustentação dos Votos Vencidos

Por sua vez, restaram vencidos os Ministros Edson Fachin, Roberto Barroso, Dias Toffoli e Gilmar Mendes.

Os Ministros Edson Fachin e Roberto Barroso rebatem à alegação de inconstitucionalidade da incidência de contribuição sobre tributo, inclusive chancelando tal previsão pela jurisprudência do próprio STF:

Enfim, o ordenamento jurídico comporta, em regra, a incidência de tributos sobre o valor a ser pago a título de outros tributos ou do mesmo tributo, como é o caso da incidência do ICMS sobre o próprio ICMS, chancelada pela jurisprudência do STF no Tema 214 da sistemática da repercussão geral. Na verdade, por conta da fixação da base de cálculo na expressão “receita bruta”, as contribuições ao PIS e à COFINS incidem sobre elas mesmas, pois essas englobam o valor que será destinado ao seu próprio pagamento.

(...)

Para dirimir quaisquer controvérsias, a EC 33/2001, incluiu a alínea i, ao art. 155, §2º, XII, da Constituição,¹⁶ e constitucionalizou a composição da base de cálculo do ICMS pelo próprio imposto. Por sua vez, em 2011, no julgamento do RE 582462, com repercussão geral,¹⁷ nova análise da Corte concluiu, mais uma vez, ser constitucional o imposto constar em sua própria base de cálculo.

Ainda, diversos foram os acórdãos do Superior Tribunal de Justiça, na sistemática do recurso especial repetitivo, que consideraram legítima que a base de cálculo de um

tributo seja integrada por outro, como: o PIS/COFINS incide sobre o valor que será destinado ao seu próprio pagamento e a CSLL está inserida na sua própria base de cálculo e na base de cálculo do IRPJ.¹⁹ Mais recentemente, o STJ analisou, especificamente, o caso de impostos comporem a base de cálculo da contribuição para o financiamento da seguridade social e decidiu que não há qualquer óbice para a inclusão do ISS e do ICMS no conceito de faturamento. Parece ser consenso na jurisprudência da Corte e dos tribunais do País que nosso ordenamento jurídico comporta, em regra, a incidência de tributos sobre o valor a ser pago a título de outros tributos ou do mesmo tributo. Ou seja, é legítima a incidência de tributo sobre tributo ou imposto sobre imposto, salvo determinação constitucional ou legal expressa em sentido contrário, não havendo aí qualquer violação, a priori, do princípio da capacidade contributiva.⁶²

Por conseguinte, o Min. Edson Fachin partiu da proposição de que o conceito jurídico-constitucional de faturamento se traduz na somatória de receitas resultantes das atividades empresariais, inclusive a quantia do ICMS destacado na nota fiscal, e não apenas da venda de bens e serviços correspondentes à emissão das faturas.

Logo, embora não haja incremento patrimonial, o valor relativo ao ICMS destacado e recolhido referente a uma operação concreta integrará a receita efetiva do contribuinte, pois gerará oscilação patrimonial positiva, independentemente da motivação do surgimento da obrigação tributária ou da destinação final desse numerário ao Estado em termos parcial ou integral, após devida compensação não automática na qual se considera a técnica da não cumulatividade, como, por exemplo, pela metodologia de conta gráfica, por sua vez expressamente referida no libelo da demanda veiculado no mandado de segurança impetrado pela parte Recorrente.

(...)

Em síntese, firma-se convicção no sentido de que o faturamento, espécie do gênero receita bruta, engloba a totalidade do valor auferido com a venda de mercadorias e a prestação de serviços, inclusive o quantum de ICMS destacado na nota fiscal.⁶³

O Ministro Barroso acompanha a linha de sustentação, argumentando que caso fosse extraído do faturamento tudo que for estimado como despesa, verdadeiramente estar-se-ia tributando o lucro e não o faturamento:

De um dinheiro que qualquer empresa arrecada, arrecadou cem, uma fração desses cem vai para pagar tributos; outra fração vai para pagar os empregados; outra fração vai para pagar os fornecedores. Portanto, se nós formos fatiar a receita bruta ou o faturamento para excluir, da incidência, tudo aquilo que seja despesa, então, estamos tributando lucro.

Portanto, não alcanço a razão pela qual se deveria escolher apenas o valor arrecadado a título de tributo, e não o que é arrecadado e que é destinado às obrigações trabalhistas, por exemplo.

É inegável que, ao se dissecarem os valores recebidos pelo estabelecimento comercial ou pelo prestador de serviços a fim de excluir partes da receita bruta da tributação - quero dizer, se você for excluir parte da receita bruta da tributação - aproxima-se a base de cálculo da Cofins da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido ou da do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, em que se tributa o lucro.

⁶² *Ibid.*

⁶³ *Ibid.*

Lucro é que é receita bruta menos despesa. Faturamento tem que ser outra coisa diferente, porque o constituinte discriminou lucro e faturamento ao cuidar dessa matéria.⁶⁴

Ainda assim, sustenta o Ministro que o conceito constitucional de faturamento é aberto e a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS não afronta o disposto no artigo 195, inciso I, letra b. Ademais, concluiu que o contribuinte não é um mero arrecadador e repassador do ICMS, tendo em vista que o tributo estadual não é retido na fonte:

A minha nona e penúltima proposição é a seguinte: o conceito constitucional de faturamento é, portanto, aberto e não fere o artigo 195, inciso I, letra b, da Constituição, o fato de o ICMS compor a base de cálculo do PIS/Cofins. O contribuinte não é um mero arrecadador e repassador do ICMS, porque ele não retém na fonte. A verba transferida pelo consumidor ao estabelecimento contribuinte não é carimbada a título de ICMS. Existem diversas possibilidades para o destino do montante pago pelo consumidor, que não envolvem ser inteiramente utilizado para quitar o valor de ICMS embutido na mercadoria. Por exemplo: ele pode utilizar este valor para investir no mercado financeiro até que chegue a data do efetivo recolhimento; ele pode compensar créditos com outras operações do estabelecimento; ele pode simplesmente descumprir obrigação tributária e ficar com o dinheiro. Não é fato que o contribuinte seja um mero repassador desse tributo, com todas as vênias.

Em interpretação parecida, o Min. Dias Toffoli:

Com a devida vênia, segundo esse entendimento, aquele que pratica operações relativas à circulação de mercadorias e à prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação se encontraria numa relação jurídica com o Estado de mero colaborador no repasse de tributo devido por terceiro, já que o substituto é chamado a colaborar com o fisco, não a contribuir para as despesas públicas. Ora, o contribuinte do ICMS é “qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação” (art. 4º da LC nº 87/96). Não é crível que o valor do ICMS não saia do patrimônio do contribuinte e que esse se encontre numa relação jurídica com o Estado de mero colaborador no repasse de tributo devido por terceiro.

Por fim, transcreve-se as ponderações do Min. Gilmar Mendes a respeito das consequências do julgamento. Nas palavras do Ministro, o impacto da tese fixada no Tema 69 seria desastroso para o país, tanto do ponto de vista orçamentário como das implicações para o sistema tributário nacional:

Em primeiro lugar, há o evidente e vultoso impacto fiscal da decisão que se está a adotar. Diziam os jornais da semana passada que nós estaríamos a lidar com a maior questão tributária da última década.

Em segundo lugar, o precedente que ora abrimos entra em flagrante contradição com precedentes desta Corte. Cito dois exemplos à guisa de ilustração.

⁶⁴ *Ibidem*.

Dissemos, no julgamento do RE 212.209 e do RE 582.461, que o ICMS pode integrar sua própria base de cálculo, isto é, pode ser cobrado “por dentro”. Agora, estamos a assentar coisa diversa, já que um tributo não pode recair sobre outro.

Em terceiro lugar, há também os efeitos que a decisão deverá produzir em relação ao próprio sistema tributário nacional.

Sim, porque não me parece que o ICMS seja único tributo a repercutir nos preços dos produtos – *rectius*: das faturas – e, por conseguinte, no faturamento das empresas.(...) Assentadas essas premissas, quero chamar atenção também para outro aspecto que não pode passar despercebido – as consequências da decisão que se está a adotar.

Tudo leva a crer que as consequências deste julgamento serão desastrosas para o País. Não me refiro apenas ao impacto orçamentário imediato. Digo também das implicações para o sistema tributário brasileiro.⁶⁵

Nesta toada, as preocupações mencionadas pelo Ministro Gilmar Mendes já antecipavam alguns reflexos do decisório que fixou a tese “O ICMS não compõem a base de cálculo do PIS e da COFINS”. Diante disso, analisar-se-á no próximo capítulo, os efeitos da tese fixada em sede de repercussão geral no RE 574.706, a fim de abordar as inúmeras controvérsias e discussões jurídicas ainda em aberto resultantes do julgado.

⁶⁵ *Ibidem*.

5. CONTROVÉRSIAS EM ABERTO E AS REPERCUSSÕES DA TESE

Embora a asserção fincada pelo STF, por meio do Tema 69, tenha sido muito clara, as consequências e, principalmente, às condições de efetivação desse direito continua sendo tema de profundos debates, que parecem estarem distantes de uma solução definitiva e que, inclusive, foram objetos ventilados pelos Embargos de Declaração, interpostos pela Fazenda Nacional em face do acórdão.

Neste capítulo, será examinado alguns dos principais motes que circundam as consequências desta tese, sobretudo a respeito dos limites práticos da decisão, visto que a Receita Federal do Brasil já começou a se posicionar sobre o assunto, por intermédio de legislação infralegal, assim como das discussões que o STF ainda não se pronunciou, mas que já permeiam entraves polêmicos entre os Contribuintes e Fazenda Nacional nos Tribunais Pátrios.

5.1 Embargos de Declaração Opostos pela Fazenda Nacional

Diante da publicação do acórdão, em 02/10/2017, foram interpostos pela Fazenda Nacional embargos de declaração, sendo questionada algumas pressentidas obscuridades acerca das justificativas dos votos vencedores da decisão. Na oportunidade, também foi requerido: I) a modulação temporal dos efeitos do acórdão; e II) o esclarecimento sobre a forma de exclusão do ICMS, a fim de que se defina se o imposto a ser excluído será o destacado na nota fiscal ou o efetivamente recolhido pelo contribuinte.

5.1.1 (Im)Possibilidade da Modulação Temporal dos Efeitos do Acórdão 574.706 à Luz da Jurisprudência do STF

A União, em sede de embargos declaratórios, apresentou pedido de modulação temporal dos efeitos do acórdão, a fim de que o Acórdão produza efeitos *ex nunc*, após o julgamento dos embargos.

Nos termos dos artigos 27 da Lei 9.868/99⁶⁶ e § 3º do artigo 927, do CPC/2015⁶⁷, é possível extrair que a modulação de efeitos ocorrerá em casos específicos para atendimento do interesse social e da segurança jurídica, mormente em caso de alteração jurisprudencial. Analisa-se os dispositivos:

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

Art. 927. § 3º. Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica.

No tocante à modulação dos efeitos, nada mais oportuno do que trazer à baila os ensinamentos e histórico da Suprema Corte sobre o assunto. Primeiramente, imprescindível mencionar que o STF já assentou que os embargos de declaração são o instrumento adequado para pleitear a modulação do julgado⁶⁸.

No entendimento da Ministra Cármen Lúcia, coincidentemente relatora do RE 574.706, ao votar no RE 377.457⁶⁹, asseverou que para fins de modulação, deverá ser demonstrada a excepcionalidade da situação e a possibilidade de insegurança jurídica:

a ideia de modular efeitos deve ter alguns parâmetros que a jurisprudência, ao longo do tempo, haverá de fixar. Penso que haverá de ser demonstrada **a excepcionalidade da situação**, a possibilidade de insegurança jurídica, quando se encaminhava a sociedade a acreditar numa jurisprudência num determinado sentido (...)

Na ementa do acórdão prolatado no RE 593.849⁷⁰, o ministro Edson Fachin deixou expressa a sua concepção sobre a modulação de efeitos, condicionada à presença de interesse social e a preservação da segurança jurídica:

⁶⁶ BRASIL. Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Brasília, DF, 10 nov. 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19868.htm. Acesso em: 24 jul. 2020.

⁶⁷ BRASIL. Código de Processo Civil Brasileiro. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Brasília, DF, 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 24 jul. 2020.

⁶⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Embargos de Declaração na Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.797/DF, ADI 2797 ED**. Relator: Ministro Menezes Direito. Brasília, DF, 16 maio 2012. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=629993>. Acesso em: 25 jul. 2020.

⁶⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário 377.457/PR**. Relatora: Ministra Rosa Weber. Brasília, DF, 19 out. 2016. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13060803>. Acesso em: 25 jul. 2020.

⁷⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário (RE) 593.849/MG**. Relator: Ministro Edson Fachin. Brasília, DF, 19 out. 2016. Disponível em:

se trata de **faculdade processual** conferida ao STF, em caso de alteração da jurisprudência dominante, condicionada à **presença de interesse social** e em prol da **segurança jurídica**. Não há, então, relação de causalidade entre a mudança de entendimento jurisprudencial e a adoção da técnica de superação prospectiva de precedente (prospective overruling). Art. 927, § 3º, do CPC.

Em linha semelhante, o Ministro Marco Aurélio se pronunciou recentemente, também fundamentando a modulação dos efeitos com base no interesse social e segurança jurídica, fazendo ainda menção ao disposto no § 3º do artigo 927, do CPC/2015. Vejamos:

(...)O § 3º do artigo 927 admite, no caso de alteração de jurisprudência dominante do Supremo, a modulação dos efeitos do pronunciamento, desde que fundada no interesse social e no da segurança jurídica. Considerada a advertência de parcimônia na observância do instituto, quando atendidos os requisitos do dispositivo, há de ser admitida a modulação dos efeitos da decisão, de modo a consagrar a boa-fé e a confiança no Estado-juiz.⁷¹

Por fim, assenta-se que esse entendimento já parecia está consolidado na Corte antes mesmo da publicação do CPC/15:

“A jurisprudência desta Corte é firme no sentido de que a revisão das balizas que determinaram a amplitude da modulação determinada na origem depende da demonstração objetiva de risco à segurança jurídica ou de excepcional interesse social. Na hipótese, o recorrente não trouxe nenhum dado concreto a demonstrar a necessidade de modificação da decisão recorrida.”⁷²

Diante disso, conforme é possível extrair da jurisprudência da própria Suprema Corte, balizada no § 3º do artigo 927 do CPC, a modulação dos efeitos somente deverá ocorrer em caráter excepcional, para atender o "interesse social" e a "segurança jurídica", entretanto, o Tribunal ainda não parece ter delimitado com precisão o campo semântico de ambas as expressões.

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12692057>. Acesso em: 25 jul. 2020.

⁷¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário 643.247/SP**. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 12 jun. 2019. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=750211164>. Acesso em: 25 jul. 2020.

⁷² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 736.625/DF**. Relatora: Ministra Rosa Weber. Brasília, DF, 12 ago. 2014. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6587770>. Acesso em: 25 jul. 2020. No mesmo sentido: STF, Segunda Turma, RE 634.398 AgR, Rel. Min. Cármen Lúcia, publ. DJe 13/06/2014; STF, Primeira Turma, ARE 672.673 AgR, Rel. Min. Luís Roberto Barroso, publ. DJe 18.6.2014; STF, Primeira Turma, RE 772765 AgR/PR, Rel. Min. Rosa Weber, j. 05/08/2014, publ. DJe 05/09/2014; STF, Segunda Turma, RE 535085 AgR/GO, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 09/04/2013, publ. 23/04/2013.

Com isso, faz-se necessário atentar para o ensinamento doutrinário de Sacha Calmon, balizado na jurisprudência da Corte sobre o tema:

Por outro lado, mesmo não havendo delimitação precisa, coesa, frequentemente observada e reiterada, ainda assim o analista atento encontrará traços de significação ao examinar a jurisprudência do STF. Há variadas evidências disso. Nesse sentido, o Tribunal já enfatizou: (i) a modulação como exceção a ser atribuída com máxima cautela e com atenção à “repercussão econômico financeira”; (ii) que a modulação não deve servir para dar validade aos efeitos de normas “claramente inconstitucionais”; (iii) que o prejuízo à segurança jurídica ou a excepcional interesse social precisa ser demonstrado de forma objetiva, com dados concretos e para além de dúvidas; (iv) que excepcional interesse social é categoria passível de fundamentar se em diferentes normas constitucionais, além de expressão que pode equivaler, por exemplo, à necessidade de continuação de serviço público de grande importância social.⁷³

Na lição de Marinoni, Arenhart e Mitidiero⁷⁴ o Tribunal utiliza dessa ponderação de valores de três formas: **a)** por intermédio da **sinalização** (signaling), quando o Tribunal, percebendo a necessidade de reformular as suas decisões, começa, nos julgamentos da matéria, embora mantendo a orientação antiga, a declarar que a Corte está repensando a sua jurisprudência no ponto; **b)** por meio do **prospective overruling**, quando o Tribunal, atento ao princípio da proteção da confiança, ressalva que a decisão somente iniciará a produção de efeitos a partir da própria decisão; e, **c)** mediante o **prospective prospective overruling**, quando a Corte determina um momento ainda mais à frente para que a decisão comece a produzir efeitos⁷⁵.

Nesse intuito, sabe-se que em questões tributárias nos quais o direito à restituição foi assegurado aos contribuintes, há precedente de modulação dos efeitos da decretação de inconstitucionalidade com data futura (*prospective prospective overruling*). Conforme ensinamento retirado do artigo da Professora Fabiana Del Padre, em coautoria com Lucas Galvão de Britto:

Foi o que aconteceu após o julgamento conjunto de quatro Ações Diretas de Inconstitucionalidade, ajuizadas pelo Rio Grande do Sul (ADI 875), Mato Grosso e

⁷³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Exame do risco de modulação de efeitos no RE 574.706 (ICMS na base do PIS e da COFINS)**. Segurança Jurídica e Proteção da Confiança. Excepcional Interesse Social: necessária demonstração objetiva. Parecer. Nova Lima, MG, 18 ago. 2018. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2018/10/parecer-b3p-icms-na-base-do-pis-e-da-cofins-1.pdf>. Acesso em: 26 jul. 2020. p. 13.

⁷⁴ MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Novo Código de processo civil comentado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. p. 875-876.

⁷⁵ FILHO, Carlos Mário Velloso. **Modulação dos efeitos das decisões do STF e do STJ**. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/274538/modulacao-dos-efeitos-das-decisoes-do-stf-e-do-stj#:~:text=Segundo%20Marinoni%2C%20Arenhart%20e%20Mitidiero.antiga%2C%20a%20declarar%20que%20a.> Acesso em 28 jul. 2020.

Goiás (ADI 1987), Mato Grosso (ADI 3243) e Mato Grosso do Sul (ADI 2727), em que se pleiteava a inconstitucionalidade da Lei Complementar 62/89, que traçava os critérios para distribuição do Fundo de Participação dos Estados. Naquela ocasião, a inconstitucionalidade foi reconhecida por decisão em 2010, porém os efeitos foram postergados para 01.01.2013.⁷⁶

Diante do pedido formulado pela Fazenda Nacional no RE 574.706, restou nítido que o pleito da Fazenda diz respeito a um caso de “*prospective overruling*”, visto que o pleito foi por efeitos *ex nunc*, após o julgamento dos embargos. Nessa perspectiva, analisar-se-á se, à luz da jurisprudência do STF, a possibilidade de provimento do pedido de modulação temporal dos efeitos, realizado pela União em face do acórdão do RE 574.706.

Para tanto, a Fazenda baliza o seu pedido sustentado em três principais argumentos, “além de a inviabilidade de se realizar uma reforma tributária com efeitos retroativos”⁷⁷, quais sejam: o impacto financeiro da demanda nas contas públicas; as transferências de recursos entre os cidadãos, de forma arbitrária e sem respeito a critérios de equidade; a inexistência de normas que permitam a adoção imediata e retroativa da regra adotada⁷⁸.

A Procuradoria Geral da República, em junho de 2019, apresentou manifestação nos autos do RE 574.706, a favor da modulação temporal dos efeitos. No entendimento da PGR, em suma, o interesse social do pleito Fazendário é balizado pelas implicações jurídicas e orçamentárias que a aplicação imediata do *leading case* traria:

Fica claro que a decisão tomada pela Suprema Corte, formada em sede de repercussão geral e, portanto, com eficácia vinculante e efeitos ultra partes, produz importante modificação no sistema tributário brasileiro, alcança um grande número de transações fiscais e pode acarretar o pagamento de restituições que implicarão vultosos dispêndios pelo Poder Público.⁷⁹

Ainda assim, a segurança jurídica seria resguardada com a modulação temporal, visto que “*a presente pretensão envolve tese que claramente rompe com entendimento*

⁷⁶ TOMÉ, Fabiana del Padre; BRITTO, Lucas de Galvão de. A base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS após a decisão do RE 574.706/PR; derivações a partir da premissa fixada pelo STF. **Revista dos Tribunais**. v. 980, ano 106. São Paulo: Ed. RT, junho 2017. p.79-91.

⁷⁷ BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário 574.706/PR**. Brasília, DF, 19 out. 2017. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=694813154&prcID=2585258>. Acesso em: 26 jul. 2020.p. 18.

⁷⁸ *Ibidem*.

⁷⁹ BRASIL. Ministério Público Federal. **Parecer aos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário 574.706/PR N.º 1708/2019 – AJC/SGJ/PGR, Sistema Único nº 164622/2019**. Procuradora-Geral da República Raquel Elias Ferreira Dodge. Brasília, DF, 04 jun. 2019. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=750032359&prcID=2585258&ad=s>. Acesso em: 26 jul. 2020. p. 10.

jurisprudencial histórico e tem potencial de influenciar outras exações, além de promover significativa alteração no sistema jurídico tributário.”⁸⁰

Em concordância com os termos já amplamente delineados no presente trabalho, assim como o que será visto a posteriori, acredita-se que, embora o STF não tenha delimitado precisamente o campo semântico de asserção “excepcional interesse social”, resta configurada tanto a excepcionalidade como o interesse social do Tema 69, visto que, além dos impactos no sistema tributário nacional, trata-se de enunciado de indiscutível repercussão econômico-financeira, fundamento este já utilizado pela Suprema Corte em diversos outros julgados⁸¹.

Ademais, ressalta-se que tal repercussão de ordem econômica ainda será tema de apreço do presente trabalho, de modo a corroborar com a proposição aqui utilizada para fins de justificar o “excepcional interesse social” do tema.

Contudo, apenas os mencionados requisitos não são suficientes para a concessão do pleito de modulação temporal dos efeitos, visto que o STF já consignou que é imprescindível uma verdadeira alteração na jurisprudência para a fixação de um novo marco temporal para eficácia dos efeitos da decisão. Nesses termos, colaciona-se a ementa dos Emb. Decl. no RE 651.703:

TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ISSQN. ART. 156, III, CRFB/88. CONCEITO CONSTITUCIONAL DE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. OPERADORAS DE PLANOS DE SAÚDE. CONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DECLARADA PELO ACÓRDÃO EMBARGADO, EM PROCESSO SUBMETIDO AO REGIME DA REPERCUSSÃO GERAL. MODULAÇÃO TEMPORAL DOS EFEITOS DA DECISÃO. AUSÊNCIA DE ALTERAÇÃO JURISPRUDENCIAL. INOCORRÊNCIA DE VIOLAÇÃO À SEGURANÇA JURÍDICA. CONCLUSÃO QUE NÃO AFASTA POSSÍVEL MUDANÇA FUTURA DE ENTENDIMENTO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO DESPROVIDOS.

1. A incidência do ISSQN sobre as atividades desenvolvidas pelas operadoras de planos de saúde, cuja constitucionalidade foi afirmada pela Corte, de acordo com o previsto pelos itens 4.22 e 4.23 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03, em sede de repercussão geral, e com base nas premissas assentadas por esta Corte no julgamento dos RE’s 547.245 e 592.905 (Tribunal Pleno, Rel. Min. Eros Grau, julgados em 02/12/09, DJ de 05/03/10), não acarretou alteração de entendimento apta a ensejar modulação de efeitos da decisão. 2. Deveras, a referida conclusão não afasta a possibilidade de nova apreciação do tema pela Corte em casos futuros, em razão de ulterior alteração legislativa, notadamente no que concerne ao RE 116.121 (Tribunal Pleno, Rel. Min. Octávio Gallotti, Rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, DJ de

⁸⁰ *Ibid.* p. 9.

⁸¹ “A jurisprudência desta Suprema Corte tem sido cautelosa na atribuição de efeitos prospectivos às decisões declaratórias de inconstitucionalidade, principalmente no que tange a causas de tal espécie, nas quais a concessão unilateral de exoneração tributária de ICMS por parte de um dos Estados- membros gera **indiscutível repercussão econômico financeira** aos demais Estados” (destaques nossos). Cf. STF, Tribunal Pleno, ADI 3794 ED / PR, Rel. Min. Luis Roberto Barroso, j. 18/12/2014, publ. 25/02/2015. Ver, também, STF, Tribunal Pleno, ADI 3794 ED / PR, Rel. Min. Luis Roberto Barroso, j. 18/12/2014, publ. 25/02/2015.

25/05/01). 3. In casu, a embargante pleiteia a modulação de efeitos do acórdão por razões de segurança jurídica, dada suposta mudança de posição pelo Plenário do STF, cuja ocorrência ora não se reconhece. 4. Embargos de declaração desprovidos⁸².

Diante disso, resta imprescindível rever o já mencionado histórico da discussão do Tema 69 no âmbito do STF, a fim de consolidar se realmente ocorreu alteração jurisprudencial sobre o tema. Nesse ponto, acredita-se que deverá, impreterivelmente, ser considerado o precedente do RE 240.785.

Conforme já analisado, o RE 240.785 foi o primeiro processo pelo qual o STF se debruçou especificamente sobre o assunto, datado de 1998. Ainda assim, rememora-se que em 2006 o recurso foi levado ao pleno. Na ocasião, seis dos sete ministros, ou seja, a maioria efetiva, já havia se pronunciado pela inconstitucionalidade da cobrança. Contudo, o julgamento foi suspenso por pedido de vista do Min. Gilmar Mendes. Por questões já vistas no escopo do presente trabalho, o recurso retornou ao pleno somente em 2014. Na oportunidade, o plenário firmou a mesma tese consolidada no Tema 69.

Nesta toada, o próprio Min. Marco Aurélio, que era o relator RE 240.785, ao se manifestar sobre o pedido de modulação da Fazenda, realizado ainda na sustentação oral do julgamento do RE 574.706, rechaçou de pronto a possibilidade, afirmando que não houve alteração da jurisprudência da Corte por conta do referido antecedente:

Terceiro dado que precisa ser levado em conta: houve modificação do parâmetro constitucional após o que decidido por este Tribunal no recurso extraordinário nº 240.785? A resposta é desenganadamente – estou me parafraseando – negativa⁸³.

De fato, o RE 240.758 já havia consolidado, pelo menos desde 2014, o posicionamento da Suprema Corte acerca da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Sendo assim, verifica-se que, pelo menos em primeira análise, não parece ter ocorrido mudança substancial da jurisprudência sobre o assunto.

Ainda assim, patenteia-se aqui o alicerce que baliza o requisito de alteração jurisprudencial para concessão da modulação, qual seja, a segurança jurídica. Nesse sentido,

⁸² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário 651.703/PR**. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, 28 fev. 2019. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=749745629>. Acesso em: 26 jul. 2020.

⁸³ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário (RE) 574.706/PR**. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Brasília, DF, 15 mar. 2017. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13709550>. Acesso: 20 ago. 2020.

Humberto Ávila patrocina que a segurança jurídica não pode ser usada para fundamentar a restrição de direitos fundamentais, em três principais razões:

(i) a segurança “é princípio protetivo de direitos individuais frente ao Estado, e não instrumento de aumento do poder do Estado”; (ii) em Direito Tributário, seu caráter de trunfo dos particulares contra o Estado é reforçado pela adoção, no texto constitucional, da expressão “limitações ao poder de tributar”; (iii) quando o tema é proteção da expectativa, a Constituição contém normas igualmente protetivas dos indivíduos frente ao Estado, como a proteção do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada.⁸⁴

Sacha Calmon também deixa sua lição sobre o Princípio da Confiança ao realizar análise sobre o risco de modulação de efeitos no RE 574.706:

O princípio da proteção da confiança e da irretroatividade são princípios e direitos fundamentais individuais, que somente o privado pode reivindicar, em contraposição à Administração pública, ao Poder Legislativo e Poder Judiciário, quando os Poderes do Estado criam o fato gerador da confiança. Essa a razão de sua invocação apenas em presença de modificação jurisprudencial em detrimento do contribuinte.⁸⁵

Por fim, o Professor leciona que a proteção da confiança é prerrogativa do particular frente ao Estado e arremata que não haveria razões para modulação dos efeitos assentada em segurança jurídica:

Ante todo o exposto, não faria sentido algum uma modulação assentada em segurança jurídica, seja porque não houve mudança substancial da jurisprudência, seja porque, ainda que isso tivesse se passado, a proteção da confiança é trunfo do particular frente ao Estado, i.e., não há proteção da confiança orçamentária ou qualquer outra linha interpretativa que coloque a proteção da confiança como apta a tutelar interesses do próprio Poder Público.⁸⁶

Diante do exposto, acredita-se que, embora há “excepcional interesse social” no tema fixado no RE 574.706, a questão da alteração do entendimento jurisprudencial, visto à luz do princípio da segurança jurídica, provavelmente será um empecilho para o provimento dos embargos declaratórios da Fazenda Nacional.

⁸⁴ ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica**: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2011, p.542-543.

⁸⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Exame do risco de modulação de efeitos no RE 574.706 (ICMS na base do PIS e da COFINS)**. Segurança Jurídica e Proteção da Confiança. Excepcional Interesse Social: necessária demonstração objetiva. Parecer. Nova Lima, MG, 18 ago. 2018. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2018/10/parecer-b3p-icms-na-base-do-pis-e-da-cofins-1.pdf>. Acesso em: 26 jul. 2020. p. 10

⁸⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Op. Cit.* p. 12.

5.1.2 Método de Exclusão do ICMS: Destacado x Recolhido

Em outubro de 2018, a Receita Federal editou a Solução de Consulta Interna – COSIT nº 13/2018 e, posteriormente, o parágrafo único do art. 27 da Instrução Normativa nº 1911/2019, referidos instrumentos estabelecem inúmeros parâmetros para fins de cumprimento das decisões judiciais transitadas em julgado que versem sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e a da COFINS.

Nos termos normativos, tem-se que a principal e, conseqüentemente, a mais controvertida orientação exarada pela Receita Federal, diz respeito ao valor a ser excluído do PIS e da COFINS, que não diferenciou os contribuintes dos regimes cumulativos daqueles não-cumulativos. Segundo os atos do Fisco Federal, seria excluído tão somente o “ICMS a recolher” e não aquele incidente nas operações subjacentes. Veja-se o disposto na Solução de Consulta Interna – COSIT nº 13/2018:

Para fins de cumprimento das decisões judiciais transitadas em julgado que versem sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, no regime cumulativo ou não cumulativo de apuração, devem ser observados os seguintes procedimentos:

a) o montante a ser excluído da base de cálculo mensal da contribuição é o valor mensal do ICMS a recolher, conforme o entendimento majoritário firmado no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, pelo Supremo Tribunal Federal;⁸⁷

Em termos praticamente idênticos, versa o parágrafo único do art. 27 da Instrução Normativa nº 1911/2019:

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

I - o montante a ser excluído da base de cálculo mensal das contribuições é o valor mensal do ICMS a recolher;⁸⁸

⁸⁷ BRASIL. Receita Federal. **Solução de Consulta Interna COSIT nº 13, de 18 de outubro de 2018**. Brasília, DF, 18 out. 2018. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=95936>. Acesso em: 27 jul. 2020.

⁸⁸ BRASIL. Receita Federal. **Instrução Normativa RFB nº 1911, de 11 de outubro de 2019**. Regulamenta a apuração, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação. Brasília, DF, 11 out. 2019. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=104314#:~:text=Regulame%20a%20apura%C3%A7%C3%A3o%2C%20a%20cobran%C3%A7a,Importa%C3%A7%C3%A3o%20e%20da%20Cofins%2DImporta%C3%A7%C3%A3o>. Acesso em: 27 jul. 2020.

Diante das condições da Receita Federal, acarretou-se evidente limitação para grande parcela dos contribuintes beneficiados pelos créditos, advindos de decisões judiciais transitadas em julgado sobre o tema, especialmente aos que adotam a não-cumulatividade como regime.

Nesse sentido, foi reproduzido imenso volume de medidas judiciais, a fim de discutir a legalidade das edições, exaradas pelo Fisco Federal, assim como reerguer o próprio debate proposto pela Fazenda Nacional em seus Embargos Declaratórios, face a aparente obscuridade do RE 574.706 sobre a abrangência do ICMS a ser excluído.

Assim, para o bom entendimento da discussão em baila, resta imprescindível rememoramos as lições já tratadas no capítulo que versa acerca da Não-Cumulatividade. Isto porque, a pretensão dos contribuintes compreende o direito de aproveitar os créditos dos valores de ICMS repassados, na condição de substituídos, aos seus fornecedores, ora substitutos.

5.1.2.1 Destacado

Desse modo, conforme visto no capítulo sobre não-cumulatividade, o então ICMS-ST é recolhido pelo fornecedor substituto, mas é suportado pelo revendedor-substituído e consta na nota fiscal, sendo este valor destacado em campo específico. Assim, com base no artigo 3º, I, das Lei n. 10.637 e Lei n. 10.833, o ICMS-ST faria parte do custo de aquisição das mercadorias adquiridas e poderiam ser descontados da totalidade das receitas por eles auferidas, não restando assim incluídos na base de cálculo do PIS e da COFINS. Cite-se o disposto no referido art. 3º:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:
[...]

Nessa linha, a argumentação do contribuinte é balizada pelo voto da Relatora do acórdão, Min. Cármen Lúcia, ao explanar que, embora parte do valor do ICMS destacado será compensado na operação, em algum momento ele terá que ser recolhido, sendo assim, não integraria a receita do contribuinte, visto que não possui relação com a definição constitucional de faturamento. Vejamos trechos do voto da Relatora no RE nº 574.706/ PR:

“(…) Desse quadro é possível extrair que, conquanto nem todo o montante do ICMS

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

(...)

9. Toda essa digressão sobre a forma de apuração do ICMS devido pelo contribuinte demonstra que o regime da não cumulatividade impõe concluir, embora se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, todo ele, não se inclui na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal, pelo que não pode ele compor a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS.”⁸⁹

Assim, o ICMS-ST pago pelo substituído (ICMS destacado na nota fiscal), já que incluído no preço da mercadoria que ele adquiriu do substituto tributário, teria direito ao mesmo tratamento que o ICMS próprio do contribuinte, pois também integraria irregularmente, na sua contabilidade, a base de cálculo do PIS e da COFINS (faturamento).

De acordo com este entendimento, o valor do ICMS a ser excluído seria o incidente nas operações, ou seja, aquele devidamente destacado nas notas fiscais de vendas, e não o ICMS a pagar, conforme consta na Solução de Consulta Interna ora mencionada.

Os Tribunais Regionais Federais da 3^a, 4^a e 5^a Regiões têm seguido esse entendimento, assegurando aos contribuintes direito de não incluir o valor do ICMS destacado nas notas fiscais de venda nas bases de cálculo do PIS e da COFINS, senão vejamos:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. ICMS A SER EXCLUÍDO. VALOR DESTACADO NA NOTA FISCAL DE SAÍDA. POSSIBILIDADE.

1. No julgamento do RE nº 574.706, o Supremo Tribunal Federal já sinalizou no sentido de que o valor do ICMS a ser excluído da base de cálculo das referidas contribuições é o incidente sobre as vendas efetuadas pelo contribuinte, ou seja, aquele destacado nas notas fiscais de saída.

2. Se o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS, o valor a ser abatido pelo contribuinte só pode ser aquele que representa a integralidade do tributo repassado ao erário estadual, ou seja, o destacado na operação de saída, pois, de modo contrário, haveria simplesmente a postergação da incidência das aludidas contribuições sobre o tributo cobrado na operação anterior.

3. Precedentes desta Corte.

4. Embargos de declaração acolhidos, sem alteração do julgado.⁹⁰

⁸⁹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário (RE) 574.706/PR**. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Brasília, DF, 15 mar. 2017. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13709550>. Acesso: 20 ago. 2020.

⁹⁰ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3^a Região. **Apelação Reexame Necessário 5000302-72.2017.4.03.6128**. Relatora: Desembargadora Federal Cecília Maria Piedra Marcondes. Terceira Turma. DJ.: 04/04/2019. São Paulo, SP, 04 abr. 2019. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/processos/169132769/processo-n-5000302-7220174036128-do-trf-3>. Acesso em: 20 ago. 2020.

EMENTA: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS). INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO. DESCABIMENTO. 1. É indevida a inclusão dos valores referentes ao ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. 2. Caso não se especifique o valor a ser excluído da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, a prestação jurisdicional não será bastante para resolver a lide, haja vista que o Fisco não aceitará o direito do contribuinte em sua plenitude, ensejando a propositura de uma nova demanda judicial para cada processo já transitado em julgado. 2. Ao se apreciar tal aspecto, não se viola o princípio da congruência ou o princípio da não surpresa. 3. **O ICMS a ser deduzido é aquele destacado nos documentos fiscais como imposto devido, e não o ICMS efetivamente recolhido, conforme entendimento que tem prevalecido neste Colegiado.**⁹¹

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CUMPRIMENTO DE SENTENÇA. CABIMENTO. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. VALOR DESTACADO DA NOTA FISCAL. PRECEDENTE. IMPROVIMENTO.

1. Agravo de instrumento, com pedido de efeito suspensivo, interposto pela FAZENDA NACIONAL contra decisão do Juízo da 3ª Vara Federal de Pernambuco, que rejeitou a impugnação ao cumprimento de sentença ofertada pelo ente público agravante. 2. A sentença exequenda condicionou apenas a efetivação do direito ao trânsito em julgado do acórdão proferido no RE 574.706, e não o início e processamento do cumprimento de sentença. Cabimento do cumprimento de sentença. 3. Embora o egrégio Supremo Tribunal Federal tenha designado para 1º/4/2020 o julgamento dos embargos de declaração opostos contra a decisão que retirou o ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, esta Terceira Turma, interpretando o acórdão proferido em sede de repercussão geral, já manifestou o entendimento de que "A restituição/compensação oriunda do RE 574.706/PR dar-se-á sobre valores que indevidamente constituíram a base de cálculo do PIS e da COFINS, em nada se referindo ao ICMS efetivamente recolhido. Ou seja, considerando o redimensionamento do critério quantitativo do PIS e da COFINS, que sobreveio do citado julgamento, o que deverá ser objeto de restituição/compensação não é o valor do ICMS recolhido, e sim o valor indevidamente computado na base de cálculo das referidas contribuições. 12. O valor do ICMS indevidamente computado na base de cálculo do PIS e da COFINS corresponde àquele destacado na nota fiscal, sendo de rigor que essa quantia respectiva represente a parcela a ser excluída, de modo a dar efetividade à tese acolhida no RE 574.706/PR. [...] 14. A hipotética ocorrência de modulação da decisão do STF, por si só, não se afigura bastante para impor a imediata paralisação do julgamento, muito menos impedir a produção dos seus regulares efeitos, que devem ser resguardados pelo menos até a superveniência de nova diretiva interpretativa apta a mitigar o seu alcance" (PROCESSO: 08003962420194058302, AC - Apelação Cível -, DESEMBARGADOR FEDERAL FERNANDO BRAGA, 3ª Turma, JULGAMENTO: 03/10/2019). 4. Agravo de instrumento improvido.⁹²

Por fim, vale trazer a lição do Heleno Taveira Torres sobre o tema, segundo o

⁹¹ BRASIL Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Apelação Cível 5004618-71.2017.4.04.7108**. Relator: Andrei Pitten Velloso. Segunda Turma. Porto Alegre, RS, 10 abr. 2019. Disponível em: <https://trf4.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/697337608/apelacao-civel-ac-50046187120174047108-rs-5004618-7120174047108>. Acesso: 20 ago. 2020.

⁹² BRASIL Tribunal Regional Federal da 5ª Região. **Agravo de Instrumento 0813822-80.2019.4.05.0000**. Relator: Gustavo de Paiva Gadelha. Terceira Turma. Recife, Pernambuco, 29 jan. 2020. Disponível em: <https://pje.trf5.jus.br/pjeconsulta/ConsultaPublica/DetalleProcesoConsultaPublica/documentoSemLoginHTML.seam?idProcesoDocumento=a19a77e0385d5813c13e438ebb81e326>. Acesso: 20 ago. 2020.

entendimento do professor, os ministros sequer tinham dúvidas que o ICMS a ser excluído seria destacado, pois este é o único critério adotado pelo art. 13, § 1º, I da Lei Complementar nº 87/96⁹³:

Saber determinar o critério de apuração do crédito do ICMS, se o destacado ou o recolhido, sem dúvida, é uma questão que não surgiu quando do julgamento do RE-RG nº 574.706/PR. E os motivos são bem óbvios. Deveras, os ministros certamente não tinham qualquer dúvida quanto ao ICMS destacado, pois este é o único critério adotado pelo art. 13, § 1º, I da Lei Complementar nº 87/96 (ao dizer que o destaque em nota tem a função de indicação para fins de controle).⁹⁴

Ainda nesse sentido, arremata o autor, sustentando que a interpretação da exclusão do “ICMS destacado” seria uma questão de segurança jurídica:

Por amor à segurança jurídica, a quantificação do ICMS a ser excluído da base de cálculo do PIS e da Cofins deve ser feita por um critério jurídico certo, uniforme, dotado de normalidade e que propicie a isonomia que a situação reclama. Por isso, somente o “ICMS destacado” pode ser assumido como medida segura para a referida exclusão, nos termos do art. 13, § 1º, I, da Lei Complementar nº 87/96. O valor do ICMS efetivamente recolhido não possui estes atributos, na medida que é influenciado pelo acúmulo de créditos ao longo da cadeia.⁹⁵

Diante disso, conclui-se que boa parte da jurisprudência dos Tribunais Regionais Federais assim como da doutrina pátria, tem entendido que o valor do ICMS a ser excluído seria o incidente nas operações. Ainda assim, ao se analisar trechos do acórdão do RE 574.706/PR, há indícios que levam ao entendimento desta mesma compreensão. Contudo, verdadeiramente, não parece ter ocorrido abordagem explícita sobre o assunto no decisório, abrindo, assim, margem para interpretação divergente.

5.1.2.2 *Recolhido*

A Fazenda Nacional, por sua vez, sustenta a exclusão nos termos do editado na Solução de Consulta Interna – COSIT nº 13/2018 e no parágrafo único, do art. 27 da Instrução

⁹³ BRASIL. **Lei Complementar nº 87, 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília, DF, 13 set. 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 20 jul. 2020. “Art. 13. A base de cálculo do imposto é: § 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002). I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;”.

⁹⁴ TORRES, Heleno Taveira. A saga do ICMS na base de cálculo do PIS/Cofins. **Revista Consultor Jurídico**. [s. l.: s. n.], 5 ago. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-ago-05/consultor-tributario-saga-icms-base-calculo-piscofins>. Acesso em: 28 jul. 2020.

⁹⁵ *Ibidem*.

Normativa nº 1911/2019. Em suma, o argumento do Fisco é que a exclusão integral do ICMS destacado na nota, incidente em cada etapa sobre toda a cadeia, resultaria na dedução cumulativa de tributo não-cumulativo.

Nessa linha, caso fosse excluído todo o valor destacado, o contribuinte teria o direito ao abatimento do valor integral do ICMS correspondente aos valores pagos por ele e pelos contribuintes que o antecederam. Logo, essas quantias não poderiam ser revestidas em crédito para o próximo contribuinte da cadeia, que seria o revendedor substituído, sob pena de gerar um crédito indevido.

Diante disso, a Fazenda Nacional até exemplifica o caso em trecho dos seus:

Utilizando o exemplo citado no mesmo voto-condutor, verifica-se que, naquele caso, apesar de o ICMS recolhido aos cofres estaduais chegarem a 20 unidades (10 devidos pela indústria, 5 devidos pela distribuidora e 5 devidos pelo comércio), os decotes cumulativos do ICMS promoveriam uma exclusão da base de cálculo correspondente a 45 Unidades (10 destacados em nota pela indústria, 15 destacados em nota pela distribuidora e 20 destacados em nota pelo comércio). Um valor que não se adequa a tese adotada, já que supera, em muito, o que foi transferido ao Estado.⁹⁶

Em termos semelhantes, recolhemos trechos do recurso de apelação da Fazenda Nacional nos autos do processo nº 0801774-05.2020.4.05.8100, em trâmite no Tribunal Regional Federal da 5ª Região, em peça assinada pela Prof. Denise Lucena Cavalcante, Procuradora da Fazenda Nacional, que fundamenta essa forma de exclusão com base na própria sistemática da não-cumulatividade:

Em razão da sistemática da não-cumulatividade, o ICMS destacado em cada nota fiscal não corresponde necessariamente ao montante recolhido aos cofres estaduais. Isso porque a mencionada sistemática permite ao contribuinte compensar o imposto devido em cada operação com o montante do imposto cobrado nas operações anteriores.

Assim, o valor do ICMS efetivamente recolhido pelo contribuinte não é aquele incidente sobre a venda de mercadorias ou de prestação de serviços de transporte intermunicipal, interestadual e de comunicações, mas o valor entregue ao Estado-Membro após a compensação com o imposto devido nas etapas anteriores da cadeia produtiva.

Caso o contribuinte seja autorizado a excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS todo o ICMS incidente sobre as vendas de mercadorias ou prestação de serviços, estará subtraindo da tributação todo imposto cobrado nas etapas anteriores, inclusive aquele que não foi por ele recolhido.

Caso os participantes das etapas anteriores da cadeia produtiva também obtenham autorização judicial para exclusão do ICMS da base de cálculo das exações em

⁹⁶ BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário 574.706/PR**. Brasília, DF, 19 out. 2017. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=694813154&prcID=2585258>. Acesso em: 26 jul. 2020.p. 16

comento, haverá duplicidade ou quiçá multiplicidade de exclusões da base de cálculo do PIS e da COFINS de um mesmo valor recolhido a título de ICMS.⁹⁷

No último dia 14/05/2020, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional protocolou nos autos do RE 574.706, apresentou pedido de suspensão nacional dos processos judiciais nos quais se pretenda a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, de modo a garantir a segurança jurídica e a aplicação isonômica do julgado.

De forma subsidiária, a União roga pela suspensão dos processos nos quais esteja em debate a forma de cálculo a ser adotada, inclusive tecendo críticas ao entendimento dos Tribunais Regionais Federais e o entrave processual gerado nesses julgamentos. Vejamos:

Desta forma, nos termos do entendimento encampado por Tribunais Regionais Federais, **a redução da base de cálculo do PIS e da COFINS, que deveria corresponder ao ICMS incidente ao longo de toda a cadeia, vai se multiplicar em função do número de etapas de uma mesma cadeia.**

(...)

Excelência, não pretende a Fazenda Nacional repisar o que já foi aduzido anteriormente nos embargos declaratórios opostos ao RE 574.706, mas demonstrar que **essa definição, pendente de solução pelo Supremo Tribunal Federal, vem sendo reiteradamente** atropelada pelos Tribunais Regionais pátrios, que têm deliberado sobre uma questão ainda não decidida no *leading case*, mas com fundamento nele. E a Fazenda Nacional nada pode fazer senão interpor agravo interno – irremediavelmente fadado ao insucesso – já que a decisão regional de admissibilidade do extraordinário, com suporte na sistemática da repercussão geral, não autoriza recurso ao STF.⁹⁸

Ademais, há pouco tempo, o tema também entrou em sede de repercussão geral no STF, por meio do *leading case* RE 1.258.842, sob relatoria do Min. Dias Toffoli, em que ficou assentado o Tema 1.098 nos seguintes termos:

Inclusão do montante correspondente ao Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) destacado nas notas fiscais ou recolhido antecipadamente pelo substituto em regime de substituição tributária progressiva na base de cálculo da contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) devidas pelo substituído tributário.⁹⁹

⁹⁷ BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Apelação nos autos do processo nº 0801774-05.2020.4.05.8100.** Fortaleza, CE, 03 maio 2020. Disponível em: <https://pje.trf5.jus.br/pjeconsulta/ConsultaPublica/DetalheProcessoConsultaPublica/listView.seam?signedIdProcessoTrf=493bb19320531e9bd208868d814a100d>. Acesso em: 08 ago. 2020.

⁹⁸ BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Pedido de Suspensão Nacional nos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário 574.706/PR.** Brasília, DF, 14 maio 2020. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752680056&preID=2585258>. Acesso em: 26 ago. 2020. p. 5.

⁹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema em sede de repercussão geral nº 1.098.** Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/detalharProcesso.asp?numeroTema=1098>. Acesso em: 14 ago. 2020.

Todavia, em pronunciamento do dia 25/06/2020, o Min. Dias Toffoli sustenta que a controvérsia em questão repousa na esfera da legalidade, manifestando-se pela inexistência de questão constitucional e, por conseguinte, pela ausência de repercussão geral da matéria controvertida, propondo a seguinte tese de julgamento:

É infraconstitucional, a ela se aplicando os efeitos da ausência de repercussão geral, a controvérsia relativa à inclusão do montante correspondente ao Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) destacado nas notas fiscais ou recolhido antecipadamente pelo substituto em regime de substituição tributária progressiva na base de cálculo da contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS)¹⁰⁰

Diante disso, acredita-se que há latente possibilidade da Suprema Corte não se manifestar sobre o assunto, sob a justificativa de se tratar acerca de conteúdo infraconstitucional, principalmente caso seja acolhido os termos da proposição do Presidente do Colegiado no RE 1.258.842.

Por fim, ressalta-se que a insegurança sobre o assunto prejudica tanto o Poder Público como os contribuintes, visto que, embora o mote tenha restado controvertido no acórdão do RE 574.706, há perspectivas que o debate seja deliberado tão somente nos Tribunais infraconstitucionais, padecendo das mais diversas divergências jurisprudenciais.

5.2 Repercussões sobre o Julgado

No tocante às repercussões do RE 574.706, enfatizar-se-á os impactos do decisório sobre dois importantes prismas: jurídico e financeiro-orçamentário. Assim, a pretensão da abordagem é evidenciar tanto a relevância como os possíveis, porque não, prováveis, efeitos da tese assentada pelo STF.

5.2.1 Jurídica

Diante do tão debatido conceito jurídico de receita bruta/faturamento, assentado pelo STF no acórdão do RE 574.706, ocorreu uma série de impactos e repercussões jurídicas, que viriam a contestar o próprio sistema tributário brasileiro como um todo.

¹⁰⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Manifestação do Ministro Relator Dias Toffoli no RE 1.258.842/RS**. Brasília, DF, 25 jun. 2020. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verPronunciamento.asp?pronunciamento=8718246>. Acesso em: 14 ago. 2020.

Nos termos analisados, o conceito constitucional de faturamento, ora estabelecido na tese do RE 574.706, *mutatis mutandis*, foi de que os tributos incidentes sobre o faturamento devem ser excluídos da base de cálculo dos tributos incidentes sobre o faturamento. Nesse sentido, sabe-se que relevantíssima parte da sistemática de arrecadação tributária nacional insere na base de cálculo dos tributos sobre faturamento outros tributos, ou ainda eles próprios.

Desse modo, cumpre destacar que a potencialidade revolucionária que o acórdão possui já estava destacada na observação de Andrei Pitten Velloso, citada pelos Ministros Gilmar Mendes e Roberto Barroso em seus votos. Senão vejamos:

Se prevalecer a tese da inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, teremos de reconhecer que o sistema tributário brasileiro é, em larga medida, inconstitucional há décadas, porquanto os argumentos que a sustentam levam à conclusão de que: – o IPI não poderia incidir sobre o ICMS, o Imposto de Importação e as taxas relacionadas à atividade de importação; – o ICMS não poderia incidir sobre o ICMS, o IPI, o Imposto de Importação, a COFINS-Importação e o PIS/PASEP importação; – o PIS-Faturamento, o Finsocial, a COFINS, a contribuição ao PIS, a CPRB e o IRPJ e a CSLL, calculados pelo lucro presumido, não poderiam incidir sobre o ICMS e tampouco sobre o ISS. Não só. Firmada a tese de que os tributos incidentes, de forma direta ou indireta, sobre a receita devem ser excluídos da base de cálculo dos tributos incidentes sobre a receita, chegaríamos à conclusão de que a COFINS, a CPRB, a contribuição ao PIS e o IRPJ e a CSLL, calculados sobre o lucro presumido, deveriam ser excluídos da sua base de cálculo, ou seja, da base de cálculo da COFINS, da CPRB, da contribuição ao PIS, bem como do IRPJ e da CSLL calculados pelo lucro presumido. Essas insólitas consequências jurídicas bastariam para evidenciar a incorreção dos argumentos que sustentam a tese da inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS.¹⁰¹

A lição do Prof. Andrei Pitten, que foi duplamente citada no acórdão do RE 574.706, já previa o que viria a ser conhecida posteriormente como “Teses Filhotes”, em referência a cadeia de teses decorrentes do julgado “Mãe”, que fixou a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, sendo que todas as teses partem de um pressuposto em comum: o conceito de faturamento/receita estabelecido pelo STF no julgado do Tema 69. Nesta toada, o Min. Gilmar Mendes também já ressaltava em seu voto para uma “reforma tributária judicial”:

Ao que parece, essas e muitas outras questões tributárias haverão de emergir deste julgamento. Afinal, na prática, a decisão encadeia uma **reforma tributária judicial**, sem medir exatamente as consequências dessa iniciativa. Implode-se o sistema tributário brasileiro tal como hoje conhecemos.

¹⁰¹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário (RE) 574.706/PR**. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Brasília, DF, 15 mar. 2017. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13709550>. Acesso: 20 ago. 2020.

Não tenho dúvidas em afirmar que esta decisão servirá de grande estímulo à criação das inúmeras outras teses tributárias a ocuparem a pauta dos Tribunais nos próximos anos.¹⁰²

Sendo assim, o fato é que a decisão tomada pelo STF abriu portas para inúmeras teses tributárias. E, se antes os contribuintes já discutiam estas matérias no Judiciário com algum afínco, agora, mais do que nunca. Atualmente, encontram-se em repercussão geral inúmeras teses que ganharam sustentação à vista do Tema 69/STF.

Nessa situação, cita-se o *leading case* RE 592.616, repercussão geral sob o Tema 118 do STF, referente a inclusão da parcela relativa ao ISS na base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS. Em contexto semelhante, o RE 1.187.264, Tema 1048, referente a inclusão do ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta (CPRB). Ou ainda o *leading case* RE 1.233.096, Tema 1067, que versa sobre a inclusão do PIS e da COFINS na sua própria base de cálculo.

Os impactos, aparentemente, já incidem sobre o cenário político, visto que o Governo Federal em seu Projeto de Lei nº 3.887/2020, que pretende instituir a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços — CBS, decorrente da fusão das contribuições do PIS e da COFINS, parece ter ponderado o decidido pelo STF no RE 574.706.

Nesse sentido, o Projeto do Governo trouxe expressa previsão em seu art. 7º¹⁰³, que o ICMS destacado no documento fiscal não integraria a base de cálculo do novo tributo. Ademais, o mesmo artigo ainda deduz o ISS e a própria contribuição da sua base, talvez tais exclusões, inclusive, justifiquem sua alíquota base de doze por cento¹⁰⁴.

Por fim, configura-se que os impactos do precedente no sistema tributário nacional

¹⁰² *Ibidem*.

¹⁰³ GUEDES, Paulo Roberto Nunes. **Projeto de lei n. 3.887, 21 de julho de 2020**. Institui a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços - CBS, e altera a legislação tributária federal. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=D400EED8E73F77A7F5F5B42F262BEDC6.proposicoesWebExterno1?codteor=1914962&filename=PL+3887/2020. Acesso em: 24 ago. 2020. *Art. 7º A base de cálculo da CBS é o valor da receita bruta auferida em cada operação. Parágrafo único. Não integra a base de cálculo da CBS o valor: I - do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS destacado no documento fiscal; II - do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS destacado no documento fiscal; (...) IV - da própria CBS.*

¹⁰⁴ GUEDES, Paulo Roberto Nunes. **Projeto de lei n. 3.887, 21 de julho de 2020**. Institui a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços - CBS, e altera a legislação tributária federal. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=D400EED8E73F77A7F5F5B42F262BEDC6.proposicoesWebExterno1?codteor=1914962&filename=PL+3887/2020. Acesso em: 24 ago. 2020. *Art. 8º A alíquota geral da CBS é de doze por cento.*

aparentam gerar um verdadeiro “efeito cascata” com dimensões ainda imprevisíveis, visto a série de inconstitucionalidades provenientes da base de cálculo dos tributos que incidem sobre o faturamento.

5.2.2 Financeira

O concreto impacto financeiro-orçamentário da tese fixada no RE 574.706 realmente ainda se afigura como uma incógnita. Contudo, tal repercussão é tão inegável, que foi mencionada em praticamente todos os votos do acórdão, ainda que dos Ministros favoráveis à exclusão, sendo inclusive objeto de argumento da Fazenda Nacional em sede de sustentação oral.

Na oportunidade, o Procurador fez menção a Nota PGFN/CASTF/Nº 1.232/2014, destinada à elaboração do Anexo de Riscos Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias. Ainda assim, a Coordenadoria de Atuação Judicial da PGFN estimou perante o STF (CASTF) a perda de arrecadação da União, caso confirmada a exclusão do ICMS sobre a base de cálculo das contribuições, em aproximadamente 27 bilhões de reais para o então exercício de 2015:

Conforme dados da Receita Federal do Brasil, impacto estimado de R\$ 89,44 bilhões, no período de 2003 a 2008. Este valor foi atualizado pela Nota Cetad/Coest nº 146, de 7 de outubro de 2014, utilizando a SELIC como indexador e chegou-se ao seguinte valor: 2003 a 2008: R\$ 133.620,37 milhões, ao qual adicionou-se o período de 2009 a 2014, no valor de R\$ 116.673,68 milhões, totalizando um valor de devolução aos contribuintes em caso de derrota da União de R\$ 250.294,05 milhões e uma perda de arrecadação projetada para 2015 de R\$ 27,12 bilhões.¹⁰⁵

Todavia, resta incontroverso que as cifras atuais do rombo da decisão para os cofres públicos é bem maior do que as apresentadas à época. Assim, os valores se multiplicaram exponencialmente, ainda mais depois da avalanche de ações promovidas pelos contribuintes após a fixação da tese no Tema 69.

Nesse sentido, de acordo com o Anexo atualizado de Riscos Fiscais do Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2020, o cálculo do impacto aos cofres públicos para um único ano da exclusão definida no RE 574.706 seria de R\$ 47 (quarenta e sete) bilhões de reais,

¹⁰⁵ BRASIL. **Lei nº 13.707, de 14 de agosto de 2018**. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2019 e dá outras providências. Brasília, DF, 14 ago. 2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/Lei/L13707.htm. Acesso em: 24 ago. 2020.

sendo a estimativa para 5 (cinco) anos orçada em R\$ 246 (duzentos e quarenta e seis) bilhões. Frisa-se¹⁰⁶:

Tabela 6: Ações judiciais de natureza tributária no STF

Ações Judiciais	Objeto da Ação	Processos de referência	Em R\$ bilhões
			Estimativa de impacto ou cálculo atualizado
PIS e COFINS. Base de cálculo, inclusão do ICMS. Ré: União	Questiona-se a inclusão da parcela relativa ao ICMS na base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS (sistemática da tributação por dentro). Julgado pelo Plenário do STF em repercussão geral desfavorável à Fazenda Pública, mas com embargos de declaração opostos pela PGFN postulando a modulação dos efeitos da decisão, pendente de decisão.	RE 574.706	Cálculo para 01 ano: R\$ 47 bilhões; cálculo para 05 anos: R\$ 246 bilhões.

Ressalta-se que os critérios e parâmetros para se chegar ao mencionado cômputo foram esclarecidos em resposta do Ministério da Fazenda a questionamento realizado por um cidadão no portal da Controladoria Geral da União, em indagação específica sobre a memória de cálculo utilizada referente ao impacto do RE 574.706/PR ¹⁰⁷.

Desse modo, o montante ficará ainda mais relevante quando averiguado o crédito tributário dos últimos 5(cinco) anos, contados da data da constituição definitiva da ação, nos termos do art. 174 do CTN¹⁰⁸. Além disso, conforme já exposto no presente trabalho, a discussão perdurou por muitos anos no STF antes da fixação da tese. Nesse lapso temporal, milhares de contribuintes provocaram o Judiciário, a fim de salvaguardar o seu direito de exclusão.

Nesta toada, a mencionada Nota PGFN/CASTF/Nº 1232/2014, no cálculo realizado com amostragem de 2003 a 2014, já previa um valor de devolução aos contribuintes, em caso

¹⁰⁶ CONGRESSO NACIONAL. **Projeto de Lei do Congresso Nacional n. 5, de 2019**. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e a execução da Lei Orçamentária de 2020 e dá outras providências. Disponível em: <https://www.congressonacional.leg.br/materias/materias-orcamentarias/pldo-2020>. Acesso em: 24 ago. de 2020.

¹⁰⁷ BRASIL. Ministério da Fazenda. Resposta à consulta do cidadão no site da CGU sobre: **Memória de cálculo do impacto do RE 574706/PR (ICMS na base do PIS/COFINS)**. Disponível em: <http://www.consultaesic.cgu.gov.br/busca/dados/Lists/Pedido/DispForm.aspx?ID=713263>. Acesso em: 25 ago. 2020. Nos termos da resposta: “O cálculo foi efetuado de forma agregada, a partir dos valores efetivamente arrecadados de PIS/Cofins, excetuando-se o setor financeiro (seção K – atividades financeiras, de seguros e serviços relacionados). A este valor foi aplicado o percentual de participação do ICMS no PIS/Cofins de 9,57%, obtendo-se o valor do impacto que foi então atualizado por um parâmetro que leva em conta a variação do IPCA e do PIB real.”

¹⁰⁸ BRASIL. **Lei n. 5.172, 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 03 de setembro 2020. *Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.*

de derrota da União, de aproximadamente R\$ 250 (duzentos e cinquenta) bilhões de reais, além de projetar uma perda de R\$ 27,12 (vinte e sete vírgula doze) bilhões de reais para 2015, ou seja, o impacto da decisão no período de 2003 a 2015 corresponderia a cerca de R\$277 (duzentos e setenta e sete) bilhões de reais.

Por conseguinte, ao agregar tal informação com o relatório do Anexo de Riscos Fiscais do Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2020, que porventura estabeleceu a cifra de R\$ 246 (duzentos e quarenta e seis) bilhões de reais, referente ao impacto dos últimos 5 (cinco) anos, chega-se a um montante que ultrapassa R\$500 (quinhentos) bilhões de reais, não atualizados.

Ademais, resta nítido que o presente cálculo não é dotado de nenhuma precisão cartesiana, trata-se apenas de uma estimativa somatória, ainda que grosseira, de fomentar o impacto financeiro-orçamentário da decisão do RE 574.706/PR, com base em dados fornecidos pelo próprio Poder Público, entre os anos de 2003 a 2020.

Além do impacto financeiro promovido diretamente pelo tema, ainda há o que se falar dos reflexos indiretos, justamente em torno das referidas “teses filhotes”, que ganharam força, visto que possuem aspectos jurídicos muito similares à discussão.

Nesta toada, menciona-se aqui o *leading case* RE 592.616, repercussão geral sob o Tema 118 do STF, referente a inclusão da parcela relativa ao ISS na base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS. Nos termos do Anexo dos Riscos Fiscais do Projeto da LDO de 2020, em caso procedência do pleito do contribuinte, o impacto estimado para 5 (cinco) anos seria de R\$ 32 (trinta e dois) bilhões de reais¹⁰⁹.

Ainda nesse sentido, reporta-se a tese que será julgada no *leading case* RE 1.187.264, referente a inclusão do ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta (CPRB). Conforme dados da Secretaria Especial da Receita Federal (Nota CETAD/COEST 84, de 12/06/2019), a avaliação da consequência de 2014 a 2019, seria de aproximadamente R\$ 9 (nove) bilhões de reais¹¹⁰.

Diante disso, tem-se evidenciado o relevantíssimo reflexo financeiro que o julgado

¹⁰⁹ CONGRESSO NACIONAL. **Projeto de Lei do Congresso Nacional n. 5, de 2019**. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e a execução da Lei Orçamentária de 2020 e dá outras providências. Disponível em: <https://www.congressonacional.leg.br/materias/materias-orcamentarias/pldo-2020#:~:text=Projeto%20de%20Lei%20do%20Congresso%20Nacional%20n%C2%BA%205%2C%20de%202019,%20P%C3%A1gina%20da%20mat%C3%A9ria&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20as%20diretrizes%20para%2020%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs&context=118>. Acesso em: 25 ago. 2020.

¹¹⁰ *Ibidem*.

RE 574.706 já está gerando, assim como ainda provavelmente acarretará, seja direta ou indiretamente, nos cofres públicos federais. Sendo assim, a repercussão de ordem econômica da decisão torna-se praticamente incontroversa, transfigurando-se, conforme já analisado, em um dos principais argumentos da Fazenda Nacional, a fim de suplicar, em sede de embargos declaratórios, pela modulação temporal dos efeitos do decisório.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como visto, diante do entendimento do STF e da doutrina pátria, compreendeu-se que é plenamente possível a cobrança das contribuições sociais ainda que o contribuinte não seja diretamente usuário da seguridade social.

Nesse sentido, no primeiro capítulo foi realizada análise sobre o histórico legislativo do PIS e da COFINS, sendo constatado que, atualmente, ambas as contribuições são praticamente uniformizadas, salvo por exceções específicas. Ainda assim, aferiu-se acerca de aspectos determinantes que foram incorporadas às contribuições ao longo do tempo, dentre tais, a Não-Cumulatividade.

Nesta toada, o segundo capítulo abordou exclusivamente sobre a Não-Cumulatividade, visto que o referido regime é atributo distintivo não só do PIS e da COFINS, mas também do ICMS, tendo sido considerado uma das principais razões que moldaram o entendimento do Supremo no acórdão do RE 574.706/PR. Com efeito, constatou-se que a principal finalidade do instituto é justamente que o funcionamento do mercado não seja distorcido por fatores fiscais.

Dessa forma, tem-se que a Não-Cumulatividade do PIS e da COFINS reconheceu o chamado “método indireto subtrativo” ou “sistema base contra base”. Conforme visto, para efetivação dessa sistemática, tornou-se imprescindível entender a definição do conceito de insumo. Assim, o presente trabalho buscou a mencionada definição à luz da atual Jurisprudência do STJ, sendo constatado que o Tribunal fixou o entendimento do conceito de insumo a partir dos critérios da essencialidade ou relevância, isto é, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância do item.

Ademais, fez-se abordagem sobre a Não-Cumulatividade aplicada no ICMS. Nos termos previstos na Magna Carta, a efetivação do regime no tributo estadual é realizada por meio de um sistema de compensação, ou seja, uma técnica de apuração do saldo da diferença entre o imposto relativo às saídas e o correspondente às entradas, também conhecido na doutrina como “crédito/débito”.

Com efeito, a sistemática da não cumulatividade abriu o debate para compreensão que o ônus do tributo deveria ser excluído da base de cálculo de outros tributos, no caso, das contribuições de PIS e COFINS. Em oposição, há outra linha de argumentação, nesta, a não cumulatividade do ICMS seria uma técnica que apenas evita o efeito cascata do ICMS sobre o próprio ICMS cobrado nas etapas anteriores. Tal querela foi um dos pontos de partida para se analisar o julgamento do RE 574.706/PR.

No terceiro capítulo, por sua vez, foi analisado o Tema 69 de forma propriamente

dita, inclusive no que concerne ao histórico da tese na Suprema Corte. Na oportunidade, foi possível constatar que o tema transita pelo STF há mais de 20 (vinte) anos e há pelo menos 6 (seis) já havia posicionamento do colegiado sobre o assunto. Por conseguinte, examinou-se todos os parâmetros do acórdão do RE 574.706/PR, que levaram o Supremo a decidir que o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Nesse sentido, verificou-se que os votos vencedores balizaram suas razões em argumentos principais, dentre eles: a inconstitucionalidade da incidência de tributo sobre tributo, independentemente de disposição constitucional específica; a asserção que receita bruta é conceito de direito privado insculpido no art. 187, I, da Lei. 6.404/76, o qual excluiria desta os tributos incidentes sobre venda; ofensa ao princípio da capacidade contributiva ou ainda o próprio regime da não cumulatividade.

Ainda assim, constatou-se que o raciocínio basilar utilizado pela Suprema Corte foi que o ICMS representaria mero ingresso de caixa ou trânsito contábil de valores recebidos, visto que deve ser repassado a Fazenda Pública, não sendo integrado ao patrimônio do contribuinte como elemento novo, sem reservas ou condições, de forma a configurar faturamento.

Diante desse raciocínio, foi possível extrair que, à luz do precedente fixado no RE 574.706/PR, não estaria incluído no conceito constitucional de faturamento os valores correspondentes a destinação de outros tributos ou mesmo dele próprio, visto que, via de regra, todos os tributos possuem como destinatários as Fazendas Públicas, seja ela Municipal, Estadual ou Federal.

Em sentido contrário, analisou-se as justificativas dos votos vencidos. Com isso, extraiu-se que, para a maioria desses Ministros, o conceito constitucional de faturamento é aberto e a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS não afronta o disposto no artigo 195, inciso I, letra b.

De acordo com esse entendimento, concluiu-se que o contribuinte não é um mero arrecadador e repassador do ICMS, visto que o tributo estadual não é retido na fonte. Ainda nessa linha, arrematou-se que caso fosse extraído do faturamento tudo que for estimado como despesa, verdadeiramente estar-se-ia tributando o lucro e não o faturamento. Por fim, constatou-se que houve preocupação por parte de alguns Ministros sobre os efeitos e repercussões que a tese ora fixada poderia acarretar.

Desse modo, no último capítulo, passou-se a explorar tanto as controvérsias e discussões jurídicas ainda em aberto como os possíveis efeitos e impactos do precedente. Nesse sentido, tornou-se imprescindível estudar os embargos declaratórios, ainda pendentes de

apreciação, interpostos pela Fazenda Nacional em face do acórdão do RE 574.706/PR.

Diante disso, foram analisadas duas importantes discussões soerguidas nos embargos: a modulação temporal dos efeitos do acórdão e o debate sobre a forma de exclusão do ICMS, a fim de que se defina se o imposto a ser excluído será o destacado na nota fiscal ou o efetivamente recolhido pelo contribuinte.

Nesta toada, constatou-se que, à luz da jurisprudência do STF, devem ser observados dois principais requisitos para a concessão do pedido de modulação temporal dos efeitos, quais sejam, o excepcional interesse social e a alteração do entendimento jurisprudencial.

Conforme visto, compreendeu-se que, embora esteja caracterizado o excepcional interesse social por conta repercussão de ordem econômica, há relevantes ponderações acerca se houve ou não uma efetiva alteração do entendimento jurisprudencial da Corte sobre o tema. Posto isto, acredita-se que este segundo critério será um empecilho para o provimento dos embargos declaratórios da Fazenda Nacional.

No tocante ao método de exclusão do ICMS, conclui-se que boa parte da jurisprudência dos Tribunais Regionais Federais tem entendido que o valor do ICMS a ser excluído seria o incidente nas operações, ou seja, aquele devidamente destacado nas notas fiscais de vendas, já que incluído no preço da mercadoria que ele adquiriu do substituto tributário, teria direito ao mesmo tratamento que o ICMS próprio do contribuinte, pois também integraria irregularmente, na sua contabilidade, a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Em sentido adverso, a Fazenda Nacional sustenta que o ICMS a ser excluído deverá ser o efetivamente recolhido. Em suma, o argumento do Fisco é que a exclusão integral do ICMS destacado na nota, incidente em cada etapa sobre toda a cadeia, resultaria na dedução cumulativa de tributo não-cumulativo. Entretanto, em que pese este debate não ter sido elucidado no acórdão, reputa-se que há latente possibilidade da Suprema Corte não se manifestar sobre o assunto, sob a justificativa de se tratar acerca de conteúdo infraconstitucional.

Ainda assim, sobreleva notar os efeitos e repercussões jurídicas que o conceito constitucional de faturamento estabelecido pelo STF no RE 574.706/PR acarretou no sistema tributário nacional. Sendo assim, à luz do julgado, ganharam forças as “teses filhotes”, constatando-se que a decisão tomada pelo Supremo abriu portas para inúmeras teses tributárias, inclusive, muitas delas já se encontram igualmente sob sistemática de repercussão geral.

No tocante ao impacto financeiro, analisou-se dados fornecidos pelo Poder Público, referentes aos anos de 2003 a 2020, sendo possível chegar ao montante que ultrapassa R\$500 (quinhentos) bilhões de reais de rombo aos cofres federais. Além disso, as cifras podem ser

ainda maiores caso seja analisado os reflexos indiretos do precedente em outras teses.

Diante de tudo que foi exposto, restou possível concluir que, embora a asserção fincada pelo STF, por meio do Tema 69, tenha sido muito clara, há importantes discussões ainda em aberto. Além disso, as repercussões do precedente tanto no sistema tributário nacional como nos cofres públicos federais, aparentam gerar um verdadeiro “efeito cascata” com dimensões ainda imprevisíveis, mas que já impressionam, visto a série de inconstitucionalidades que podem ser compreendidas à luz do conceito constitucional de faturamento fixado no RE 574.706/PR.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011.

BARBOSA, Daniel Marchionatti. **Não-cumulatividade da COFINS e do PIS**. Porto Alegre: UFRGS, Programa de Pós-Graduação em Direito, 2011.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2002.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Fundamentos do IPI: imposto sobre produtos industrializados**. São Paulo: RT, 2002.

BRASIL. Código de Processo Civil Brasileiro. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Brasília, DF, 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 24 jul. 2020.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasília, DF, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 20 jul. 2020.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982**. Institui contribuição social, cria o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL) e dá outras providências. Brasília, DF, 1982. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1940.htm. Acesso em: 21 jul. 2020.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília: [s. n., 2003]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm. Acesso em: 22 jul. 2020.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 03 set. 2020.

BRASIL. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998**. Altera a Legislação Tributária Federal. Brasília, DF, 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19718compilada.htm. Acesso em: 21 jul. 2020.

BRASIL. **Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999**. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Brasília, DF, 10 nov. 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19868.htm. Acesso em: 24 jul. 2020.

BRASIL. **Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002**. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração

de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Brasília, DF, 30 dez. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm. Acesso em: 21 jul. 2020.

BRASIL. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.** Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Brasília, DF, 29 dez. 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833.htm. Acesso em: 21 jul. 2020.

BRASIL. **Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.** Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009; dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas; altera o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e as Leis nºs 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 4.506, de 30 de novembro de 1964, 7.689, de 15 de dezembro de 1988, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 12.865, de 9 de outubro de 2013, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 9.656, de 3 de junho de 1998, 9.826, de 23 de agosto de 1999, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.893, de 13 de julho de 2004, 11.312, de 27 de junho de 2006, 11.941, de 27 de maio de 2009, 12.249, de 11 de junho de 2010, 12.431, de 24 de junho de 2011, 12.716, de 21 de setembro de 2012, e 12.844, de 19 de julho de 2013; e dá outras providências. Brasília, DF, 13 maio 2014. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/112973.htm. Acesso em: 20 jul. 2020.

BRASIL. **Lei nº 13.707, de 14 de agosto de 2018.** Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2019 e dá outras providências. Brasília, DF, 14 ago. 2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/Lei/L13707.htm. Acesso em: 24 ago. 2020.

BRASIL. **Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970.** Institui o Programa de Integração Social e dá outras providências. Brasília, DF, 1970. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp07.htm. Acesso em: 19 jul. 2020.

BRASIL. **Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991.** Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Brasília, DF, 1991. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp70.htm. Acesso em: 20 jul. 2020.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.** Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília, DF, 13 set. 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 20 jul. 2020.

BRASIL. **Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002.** Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre os

procedimentos para desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 2002. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas_2002/66.htm#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20n%C3%A3o%20cumulatividade,sobre%20o%20pagamento%20e%20o.

Acesso em: 23 jul. 2020.

BRASIL. **Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003**. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 2003.

Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas_2003/135.htm#:~:text=MEDIDA%20PROVIS%C3%93RIA%20N%C2%BA%20135%2C%20DE%2030%20DE%20OUTUBRO%202003.&text=Altera%20a%20Legisla%C3%A7%C3%A3o%20Tribut%C3%A1ria%20Federal,Provis%C3%B3ria%2C%20com%20for%C3%A7a%20de%20lei. Acesso em: 23 jul. 2020.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Resposta à consulta do cidadão no site da CGU sobre: **Memória de cálculo do impacto do RE 574706/PR (ICMS na base do PIS/COFINS)**.

Disponível em:

<http://www.consultaesic.cgu.gov.br/busca/dados/Lists/Pedido/DispForm.aspx?ID=713263.>

Acesso em: 25 ago. 2020.

BRASIL. Ministério Público Federal. **Parecer aos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário 574.706/PR N.º 1708/2019 – AJC/SGJ/PGR, Sistema Único nº 164622/2019**. Procuradora-Geral da República Raquel Elias Ferreira Dodge. Brasília, DF, 04 jun. 2019. Disponível em:

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=750032359&prcID=2585258&ad=s>. Acesso em: 26 jul. 2020.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Apelação nos autos do processo nº 0801774-05.2020.4.05.8100**. Fortaleza, CE, 03 maio 2020. Disponível em:

<https://pje.trf5.jus.br/pjeconsulta/ConsultaPublica/DetalheProcessoConsultaPublica/listView.shtm?signedIdProcessoTrf=493bb19320531e9bd208868d814a100d>. Acesso em: 08 ago. 2020.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário 574.706/PR**. Brasília, DF, 19 out. 2017. Disponível em:

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=694813154&prcID=2585258>. Acesso em: 26 jul. 2020.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Pedido de Suspensão Nacional nos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário 574.706/PR**. Brasília, DF, 14 maio 2020. Disponível em:

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752680056&prcID=2585258>. Acesso em: 26 ago. 2020.

BRASIL. Receita Federal. **Instrução Normativa RFB nº 1911, de 11 de outubro de 2019**.

Regulamenta a apuração, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação. Brasília, DF, 11 out. 2019. Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=104314>

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 346.084/PR**. Acórdão. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 09 nov. 2005. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261096>. Acesso em: 21 jul. 2020.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário (RE) 574.706/PR**. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Brasília, DF, 15 mar. 2017. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13709550>. Acesso: 20 ago. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário (RE) 593.849/MG**. Relator: Ministro Edson Fachin. Brasília, DF, 19 out. 2016. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12692057>. Acesso em: 25 jul. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema em sede de repercussão geral nº 1.098**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/detalharProcesso.asp?numeroTema=1098>. Acesso em: 14 ago. 2020.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. **Apelação Reexame Necessário 5000302-72.2017.4.03.6128**. Relatora: Desembargadora Federal Cecília Maria Piedra Marcondes. Terceira Turma. DJ.: 04/04/2019. São Paulo, SP, 04 abr. 2019. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/processos/169132769/processo-n-5000302-7220174036128-do-trf-3>. Acesso em: 20 ago. 2020.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Apelação Cível 5004618-71.2017.4.04.7108**. Relator: Andrei Pitten Velloso. Segunda Turma. Porto Alegre, RS, 10 abr. 2019. Disponível em: <https://trf-4.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/697337608/apelacao-civel-ac-50046187120174047108-rs-5004618-7120174047108>. Acesso: 20 ago. 2020.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. **Agravo de Instrumento 0813822-80.2019.4.05.0000**. Relator: Gustavo de Paiva Gadelha. Terceira Turma. Recife, Pernambuco, 29 jan. 2020. Disponível em: <https://pje.trf5.jus.br/pjeconsulta/ConsultaPublica/DetalheProcessoConsultaPublica/documentoSemLoginHTML.seam?idProcessoDocumento=a19a77e0385d5813c13e438ebb81e326>. Acesso: 20 ago. 2020.

CALCINI, Fábio Pallaretti. PIS e COFINS: algumas ponderações acerca da não cumulatividade. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 176. [s. l.: s. n.], mai. 2010.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 15. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2000.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**, 13. ed., São Paulo: Malheiros: 2009.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CINTRA, Carlos César Sousa. A não cumulatividade no Direito Tributário Brasileiro: teoria e prática. *In*: MACHADO, Hugo de Brito. **Não cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética, 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Exame do risco de modulação de efeitos no RE 574.706 (ICMS na base do PIS e da COFINS)**. Segurança Jurídica e Proteção da Confiança. Excepcional Interesse Social: necessária demonstração objetiva. Parecer. Nova Lima, MG, 18 ago. 2018. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2018/10/parecer-b3p-icms-na-base-do-pis-e-da-cofins-1.pdf>. Acesso em: 26 jul. 2020.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Opinião Legal Publicada na Revista Dialética de Direito Tributário n.º. 150**: fungibilidade entre os regimes cumulativo e não cumulativo do PIS/COFINS. São Paulo: Editora Dialética, 2008.

CONGRESSO NACIONAL. **Projeto de Lei do Congresso Nacional n. 5, de 2019**. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e a execução da Lei Orçamentária de 2020 e dá outras providências. Disponível em: <https://www.congressonacional.leg.br/materias/materias-orcamentarias/pldo-2020>. Acesso em: 24 ago. de 2020.

GUEDES, Paulo Roberto Nunes. **Projeto de lei n. 3.887, 21 de julho de 2020**. Institui a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços - CBS, e altera a legislação tributária federal. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=D400EED8E73F77A7F5F5B42F262BEDC6.proposicoesWebExterno1?codteor=1914962&filename=PL+3887/2020. Acesso em: 24 ago. 2020.

HARADA, Kiyoshi. **Contribuições Sociais**: doutrina e prática. São Paulo: Atlas, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. Do Conceito de Insumo no Contexto da não Cumulatividade dos Tributos. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 227 São Paulo Dialética, ago. 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**, v.1 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 39. ed, rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. 5 ed. [s. l.]: Editora Dialética, 2004.

MADEIRA, Patrícia Hermont Barcellos Gonçalves. **Não-cumulatividade do PIS e da COFINS**. Dissertação de mestrado. São Paulo: USP, 2009. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-22062010-083058/publico/Patricia_Hermont_Barcellos_Goncalves_Madeira_Dissertacao.pdf. Acesso em 01 ago. 2020.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Novo Código de processo civil comentado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

MELO, José Eduardo Soares de. LIPPO, Luiz Francisco. **A não-cumulatividade tributária**. 2a ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MENDONÇA, Christine. **A Não-Cumulatividade do ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MOREIRA, André Mendes. Não-cumulatividade tributária no Brasil e no mundo: origens, conceito e pressupostos. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros (Presid.); SOUZA, Priscila de (Coord.). **Sistema Tributário Brasileiro e a Crise Atual**. VI Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses/IBET, 2009.

ROSA, Dênerson Dias. **Crédito de ICMS**, ilegitimidade legislativa dos Estados. Teresina: Jus Navigandi n. 54, fev. 2002. Disponível em: <http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/230y/credito-de-icms-ilegitimidade-legislativa-dos-estados-denerson-dias-rosa>. Acesso em: julho. 2020

STF deve decidir sobre inclusão do ICMS na base de cálculo da Cofins em 180 dias. [*s. l.*]: **Migalhas**, ago. 2008. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/quentes/66896/stf-deve-decidir-sobre-inclusao-do-icms-na-base-de-calculo-da-cofins-em-180-dias>. Acesso em: 22 jul. 2020.

TOMÉ, Fabiana del Padre; BRITTO, Lucas de Galvão de. A base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS após a decisão do RE 574.706/PR; derivações a partir da premissa fixada pelo STF. **Revista dos Tribunais**. v. 980, ano 106. São Paulo: Ed. RT, junho 2017.

TORRES, Heleno Taveira. A saga do ICMS na base de cálculo do PIS/Cofins. **Revista Consultor Jurídico**. [*s. l.*: *s. n.*], 5 ago. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-ago-05/consultor-tributario-saga-icms-base-calculo-piscofins>. Acesso em: 28 jul. 2020.

TÔRRES, Heleno Taveira. Monofasia e não-cumulatividade das contribuições ao PIS e à Cofins no setor de petróleo (refinarias). *In*: PAULSEN, Leandro (Coord.) *et al.* **Não-cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins**. São Paulo: IOB Thompson; Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. O IVA no direito comparado *cit.*, *in* MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.); BARRETO, Aires Fernandino (colab.) [*et al.*]. **Pesquisas Tributárias**. Nova Série; 10 – O princípio da não- cumulatividade São Paulo: Centro de Extensão Universitária/Revista dos Tribunais, 2004.

XAVIER, Raquel Mercedes Motta. **Não cumulatividade do PIS e da COFINS**: uma visão pragmática. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

WILD, R. S. C., Do conceito de “Insumos” para fins de crédito das Contribuições para o PIS e a Cofins não cumulativos *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 208. São Paulo: Dialética, jan. 2013.