



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

MARCOS RAFAEL GUIMARÃES DE ASSIS

**A (IM)POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DO VALOR CORRESPONDENTE AO
ICMS-ST DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS
DEVIDAS PELO CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO, À LUZ DO JULGAMENTO DO
RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 574.706/PR**

FORTALEZA

2022

MARCOS RAFAEL GUIMARÃES DE ASSIS

A (IM)POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DO VALOR CORRESPONDENTE AO ICMS-ST DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS DEVIDAS PELO CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO, À LUZ DO JULGAMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 574.706/PR

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

Orientador: Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra.

FORTALEZA

2022

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Sistema de Bibliotecas

A866(Assis, Marcos Rafael Guimarães de.

A (im)possibilidade de exclusão do valor correspondente ao ICMS-ST da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS devidas pelo contribuinte substituído, à luz do julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR / Marcos Rafael Guimarães de Assis. – 2022.

71 f.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Curso de Direito, Fortaleza, 2022.

Orientação: Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra.

1. Direito Tributário. 2. ICMS-ST. 3. PIS. 4. COFINS. 5. RE nº 574.706/PR. I. Título.

CDD 340

MARCOS RAFAEL GUIMARÃES DE ASSIS

A (IM)POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DO VALOR CORRESPONDENTE AO ICMS-
ST DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS DEVIDAS
PELO CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO, À LUZ DO JULGAMENTO DO RECURSO
EXTRAORDINÁRIO Nº 574.706/PR

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

Aprovada em: ___ / ___ / ____.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra (Orientador)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

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

Mestre Lucas Antunes Santos
Universidade Federal do Ceará (UFC)

A Deus.

Aos meus pais, Marcos Aurélio e Raquel.

AGRADECIMENTOS

À minha amada mãe, Raquel, que sempre esteve ao meu lado nas minhas escolhas de vida e fez e vem fazendo o impossível para que elas se realizem. Obrigado pela dose diária de confiança e carinho, sem o apoio da senhora a conclusão dessa fase da minha vida não teria sido possível.

Ao meu querido pai, Marcos Aurélio, que também é igualmente responsável por todas as minhas conquistas na vida. Sou eternamente grato por todos os conselhos e ensinamentos que o senhor me proporcionou. Junto com a minha mãe, o senhor é uma das minhas inspirações de vida.

Aos meus irmãos, Marcos Gabriel e Raíssa Helena, que representaram pilares essenciais durante toda a minha vida universitária, tornando mais doce e sereno essa fase tão árdua de um ser humano.

À minha amada namorada, Caroline Alves, pelo companheirismo durante essa minha jornada final da faculdade. Você é o maior presente que a Terra da Luz me proporcionou e seu apoio foi essencial para essa minha conquista.

Aos meus amigos do Colégio Militar de Fortaleza, Bruno Sampaio, Breno Pinheiro, Djair Barbosa, Rafael Menezes, Sérgio Reges, Matheus Coelho, Leonardo Nascimento, Rodrigo Mendonça, Vicente Di Ciero e Joseph Tavares, que há 7 anos me ensinam o real significado de amizade verdadeira.

Ao escritório R. Amaral Advogados, pela oportunidade de crescimento e desenvolvimento profissional. Integrar a maior e melhor banca de advogados da cidade de Fortaleza foi, de longe, a minha melhor decisão profissional nesses últimos 5 anos. Em especial, agradeço aos sócios Dr. Alexandre Linhares e Gustavo Bevilaqua por toda a confiança investida na minha pessoa.

Ao Tax Team, a minha melhor escola profissional, pelos ensinamentos técnicos e pelo apoio moral na nossa luta diária. Em especial, queria agradecer aos gestores, e amigos, Cynara Romão e Airton Feitosa, que me concederam grandes oportunidades e lições profissionais.

Aos meus queridos amigos Victor Maia, Joaquim Victor e Enzo Meireles, pela parceria diária na minha caminhada profissional nesse último ano.

À associação atlética acadêmica da faculdade de direito, a Centenária, conhecida carinhosamente também como o terror de Fortaleza, pelas experiências incríveis no ambiente universitário.

Ao professor Dr. Carlos César Sousa Cintra, pela atenção dada ao meu trabalho e pela excelente orientação. Sou eternamente grato por todo o apoio que o senhor me concedeu durante o desafio desse trabalho.

À professora Dra. Denise Lucena Cavalcante, pelas excelentes lições de Direito Tributário concedidas durante a graduação e por ter aceitado o convite de abrilhantar a composição da banca com a sua presença.

Ao Mestre Lucas Antunes Santos, por, prontamente, ter aceitado o convite de integrar a composição da banca examinadora.

Aos meus colegas da faculdade de direito da UFC, em especial aos meus amigos, Matheus Ferreira, Manuel Valdez, Caio Franklin, Samuel Carvalho, Jade Ribeiro, Isabelle Pinheiro, Cláudio Tavares, João Coutinho e João Victor Jales, por toda a ajuda durante todos esses últimos 5 anos.

“A diferença entre a morte e os impostos é que a morte não piora toda vez que o Congresso se reúne.” (WILLIAM P. A. ROGERS).

RESUMO

No julgamento do RE nº 574.706/PR, o STF fixou a tese de que o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS. Porém, não houve uma análise expressa das operações realizadas pelos substituídos tributários. Portanto, o presente trabalho tem como principal objetivo analisar a possibilidade de o substituído excluir o montante referente ao “ICMS-ST” da base de cálculo das suas contribuições PIS e COFINS, replicando o entendimento firmado pela Suprema Corte. Nesse sentido, analisou-se o julgamento do RE nº 574.706/PR para compreender o conceito constitucional de receita definido pelo STF. Ademais, verificou-se também o cenário jurisprudencial sobre a aceitação da possibilidade de adotar o entendimento firmado no RE nº 574.706/PR ao caso do substituído tributário de ICMS. Assim, chegou-se à conclusão de que a matéria será decidida, de forma definitiva, pelo STJ, uma vez que o STF concluiu que tal matéria é de cunho infraconstitucional. Além disso, abordou-se os argumentos favoráveis e desfavoráveis à aplicação do entendimento firmado no RE nº 574.706/PR ao caso do substituído tributário de ICMS. No tocante ao entendimento desfavorável, observou-se que é alegado a não inclusão formal do “ICMS-ST” na base de cálculo das contribuições PIS e COFINS, visto que o repasse desse imposto no preço da mercadoria seria uma mera repercussão econômica. Quanto ao entendimento favorável, verificou-se que a substituição tributária não desnatura o fato gerador do ICMS, mas apenas altera o momento do recolhimento desse imposto. Além disso, conclui-se também que a vedação da exclusão do “ICMS-ST” configura ofensa ao princípio da isonomia tributária. Deste modo, infere-se que deve ser permitido a exclusão do “ICMS-ST” da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS, pois, se trata de matéria constitucional análoga ao caso julgado pelo STF e não representa um acréscimo no patrimônio da pessoa jurídica.

Palavras-chave: direito tributário; ICMS-ST; PIS; COFINS; RE nº 574.706/PR.

ABSTRACT

In the judgment of RE No. 574.706/PR, the STF established the thesis that the ICMS does not make up the tax base for PIS and COFINS. However, there was no express analysis of the transactions carried out by the tax substitutes. Therefore, the main purpose of this study is to analyze the possibility of the substituted taxpayer excluding the amount relating to the "ICMS-ST" from the calculation basis of its PIS and COFINS contributions, replicating the understanding established by the Supreme Court. In this sense, the judgment of RE No. 574.706/PR was analyzed in order to understand the constitutional concept of revenue defined by the STF. Furthermore, the case law scenario was also examined with regard to the acceptance of the possibility of adopting the understanding established in RE No. 574.706/PR in the case of the ICMS tax substitute. Thus, the conclusion was reached that the matter will be definitively decided by the STJ, since the STF has concluded that this is a matter of infraconstitutional nature. Furthermore, the arguments favorable and unfavorable to the application of the understanding established in RE No. 574.706/PR to the case of the ICMS tax substituted taxpayer were addressed. With regard to the unfavorable understanding, it was observed that it is alleged that the formal inclusion of the "ICMS-ST" in the calculation basis of the PIS and COFINS contributions is not applicable, since the transfer of this tax in the price of the goods would be a mere economic repercussion. As for the favorable understanding, it was verified that the tax substitution does not denature the ICMS taxable event, but only changes the moment of collection of this tax. Furthermore, it was also concluded that the prohibition of the exclusion of "ICMS-ST" constitutes an offense to the principle of tax isonomy. Therefore, we conclude that the exclusion of the "ICMS-ST" from the calculation basis of the PIS and COFINS contributions should be allowed, as it is a constitutional matter analogous to the case judged by the STF and does not represent an increase in the assets of the legal entity.

Keywords: tax law; ICMS-ST; PIS; COFINS; RE n° 574.706/PR.

ISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CTN	Código Tributário Nacional
CRFB/88	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
RE	Recurso Extraordinário
ICMS	Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
ICMS-ST	ICMS recolhido sob a sistemática da substituição tributária
STF	Supremo Tribunal Federal
Art.	Artigo
Min.	Ministro(a)
EC	Emenda Constitucional
PIS	Programa Integração Social
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
LC	Lei Complementar
Finsocial	Fundo de Investimento Social
P.	Página
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TRF	Tribunal Regional Federal
ADC	Ação Declaratória de Constitucionalidade
ADIN	Ação Direta de Inconstitucionalidade
PGFN	Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
EDcl	Embargos de declaração
AREsp	Agravo em Recurso Especial
AgInt	Agravo Interno
RFB	Receita Federal do Brasil
CST	Coordenador do Sistema de Tributação
IRPJ	Imposto sobre a renda das pessoas jurídicas
CSLL	Contribuição social sobre o lucro líquido

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	15
2	SUJEIÇÃO PASSIVA NA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	17
2.1	Responsabilidade tributária.....	19
2.1.1	<i>Substituição tributária.....</i>	22
3	BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES DO PIS E DA COFINS...	26
4	CONCEITO DE FATURAMENTO E RECEITA DEFINIDOS PELO STF	35
4.1	Análise dos votos vencedores do RE nº 574.706/PR.....	38
4.2	Extensão do conceito de receita e faturamento do RE nº 574.706/PR ao ICMS-ST destacado na nota fiscal de aquisição.....	42
5	DA (IM)POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DO VALOR CORRESPONDENTE AO ICMS-ST DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO DO PIS E DA COFINS DEVIDAS PELO CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO.....	47
6	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	64
	REFERÊNCIAS	68

1 INTRODUÇÃO

Com o julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 574.706/PR, “leading case” do tema de repercussão geral nº 69, o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu que o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) não compõe a base de cálculo das contribuições PIS e COFINS, contrariando o entendimento proferido, na época, pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) sobre a matéria.

No entanto, a discussão sobre a matéria ainda não findou, uma vez que o STF não examinou, expressamente, as operações efetuadas pelos substituídos tributários em que não há destaque do ICMS recolhido de forma antecipada pelos substitutos tributários durante o julgamento mencionado acima, o que será abordado no presente trabalho.

Nesse sentido, no segundo capítulo, será estudado os sujeitos que compõem a obrigação tributária, dando maior ênfase nas duas modalidades existentes de sujeito passivo: o contribuinte e o responsável tributário. Pela sua importância quanto ao tema do presente trabalho, o estudo será aprofundado em relação à responsabilidade por substituição, conhecida também como substituição tributária. A ideia é examinar as normas constitucionais e infraconstitucionais que regem essa modalidade de responsabilidade tributária, assim como compreender o papel do substituto e substituído tributário.

No terceiro capítulo, tratar-se-á sobre a previsão constitucional da contribuição ao PIS e da COFINS, com o intuito de verificar os aspectos constitucionais e os históricos legislativos das bases de cálculo dos seus dois regimes de recolhimento, o regime cumulativo e o regime não cumulativo.

Em seguida, o quarto capítulo adentrará no julgamento do RE nº 574.706/PR, efetuando uma síntese histórica da tese de exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS, bem como examinará o fundamento de cada voto vencedor proferido nesse caso.

Ainda no mesmo capítulo, abordará o movimento dos substituídos tributários em solicitar, judicialmente, a aplicação do entendimento firmado no julgamento supracitado nas suas operações, expondo a situação atual desta tese nos tribunais superiores, o STJ e STF.

Já no quinto capítulo, aprofundar-se-á nos argumentos favoráveis e desfavoráveis acolhidos pelos tribunais pátrios a respeito da exclusão do “ICMS-ST” da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS devidas pelo substituído tributário.

Por fim, serão feitas as considerações finais acerca do trabalho, pronunciando-se sobre as conclusões decorrentes das análises efetuadas sobre a legislação, doutrina e jurisprudência mencionadas nos capítulos anteriores. Nessa perspectiva, será realizado a conclusão da possibilidade de os substituídos tributários excluïrem o “ICMS-ST”, destacado e recolhido pelos substitutos tributários, da base de cálculo das suas contribuições PIS e COFINS à luz do entendimento fixado no RE 574.706.

A metodologia adotada no trabalho será a hipotético-dedutiva, residindo em analisar as normas constitucionais e infraconstitucionais que versam sobre a substituição tributária e as contribuições PIS e COFINS, assim como os fundamentos dos votos que balizaram a Suprema Corte a fixar a tese de que “o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS” no RE 574.706/PR. Ademais, será realizado o exame bibliográfico da doutrina especializada nesses temas e será examinado a jurisprudência dos tribunais que tratam sobre a possibilidade a aplicação do entendimento firmado no tema de repercussão geral nº 69 nas operações dos substituídos tributários.

2 SUJEIÇÃO PASSIVA NA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Com a materialização da situação jurídica prevista como hipótese de incidência de um tributo, instaura-se a relação jurídica tributária. Segundo o art. 113 do Código Tributário Nacional (CTN)¹, esta tem natureza jurídica de uma obrigação, no qual o devedor (sujeito passivo) deverá efetuar o pagamento do tributo devido ao seu credor (sujeito ativo) nos termos das regras previstas em lei.

Ao conceituar as duas partes desta relação jurídica, o CTN define, no seu art. 119², o sujeito ativo como o responsável pela exigência do cumprimento da obrigação tributária. Este dispositivo legal é duramente criticado pela doutrina por conta da sua insuficiência, visto que não é mencionado a diferença entre a competência tributária e a capacidade tributária ativa, institutos jurídicos totalmente diferentes.

O primeiro termo se trata da competência concedida pela CRFB/88 à ente federativo para instituir e legislar sobre determinado tributo, enquanto o segundo termo se refere a capacidade de lançar e receber tributos na qualidade de sujeito ativo da obrigação tributária.

Esta distinção é importante, pois, apesar de, em regra, a capacidade tributária ativa ser de titularidade da própria pessoa jurídica de direito público que detém a competência tributária, existem situações em que a capacidade tributária ativa é delegada para outro ente, como elucidada Sacha Calmon Navarro Coêlho (2022, p. 477):

“A competência tributária revela uma aptidão legislativa ou regulamentar (emissão de comandos normativos), insuscetível de delegação. A capacidade tributária, lado outro, desvela relação jurídica entre os sujeitos ativos e passivos em cópula obrigacional e pode, a teor do art. 7º do CTN, ser delegada. Obviamente, o ente político investido da competência para legislar pode ser, ao mesmo tempo, o sujeito ativo da relação jurídica obrigacional. À União, v.g., compete legislar sobre o imposto de renda. A um só tempo ela é o sujeito ativo, o *accipiens* da obrigação tributária típica deste imposto. Todavia, nem sempre é assim. A competência para instituir contribuições sociais previdenciárias é da União Federal, mas a capacidade tributária ativa para exigi-las e recebê-las, antes do advento da Lei nº 11.457/2007 e criação da Secretaria da Receita Federal do Brasil, era da autarquia previdenciária

¹ 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: 14/09/2022. “Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.”

² 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: 14/09/2022. “Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.”

responsável pela seguridade social (o INSS), ente diverso, portanto, do que detém a competência legislativa, do que institui e, por isso, torna exigíveis ditas contribuições.”

A delegação da capacidade tributária ativa pode ser delegada, conforme defende a melhor doutrina, somente para outra pessoa jurídica de direito público, haja vista que o art. 119 do CTN impõe essa condição de forma expressa. É nesse sentido o entendimento de Leandro Paulsen (2022, p. 241):

“O art. 119 do CTN exige que a lei coloque na condição de sujeito ativo uma pessoa jurídica de direito público, ou seja, o próprio ente político, uma autarquia ou uma fundação pública. Tal dispositivo está em perfeita harmonia com o art. 3º, que diz que os tributos são cobrados mediante “atividade administrativa plenamente vinculada”, e com o art. 7º do CTN, que diz da possibilidade de uma pessoa jurídica de direito público conferir a outra as funções de arrecadar ou fiscalizar tributos e de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária. Assim, a condição de sujeito ativo da relação jurídico-tributária pode ser delegada pelo ente político titular da competência tributária⁵²³, por lei, para outra pessoa jurídica de direito público, como uma autarquia.”

Quanto ao sujeito passivo, o art. 121 do CTN³ esclarece que se trata da pessoa que possui o dever de pagar o tributo previsto na norma jurídica tributária ou a suportar os efeitos do não cumprimento desse dever, arcando com o pagamento de penalidade pecuniária.

O Código Tributário Nacional, no parágrafo único do dispositivo legal mencionado⁴, elege duas pessoas para ocupar a posição de sujeito passivo: o contribuinte e o responsável. O contribuinte é a pessoa que possui relação direta e pessoal com a situação que constitui o fato gerador, enquanto o responsável é aquele que, não revestido na condição de contribuinte, a sua obrigação de pagar o tributo decorre de determinação expressa em lei.

Para clarificar o significado do termo “relação direta e pessoal” citado acima, Hugo de Brito Machado Segundo (2022, p. 143) afirma que o CTN está se referindo ao ato de realizar o fato gerador do tributo, como comprova as situações por ele evidenciadas:

“O sujeito passivo da obrigação tributária principal, em regra, o contribuinte, tem relação pessoal e direta com a situação legalmente definida como fato gerador da

³ 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: 14/09/2022. “Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.”

⁴ 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: 14/09/2022. “Art. 121. (...) Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.”

respectiva obrigação. Pode-se dizer, por outras palavras, que o contribuinte é aquele que realiza o fato gerador da obrigação, em se tratando de impostos, contribuições e empréstimos compulsórios; provoca diretamente a atuação estatal (o serviço público ou exercício do poder de polícia), no caso das taxas; ou é o proprietário do imóvel de cuja valorização decorrente de obra pública se cogita, no caso de contribuição de melhoria. Está, em qualquer caso, indissociavelmente ligado, de maneira pessoal e direta, ao fato que gera a obrigação de pagar o tributo. Exemplificativamente, se a obrigação de pagar um imposto tem como fato gerador a propriedade de um veículo, o contribuinte será o proprietário de tal veículo. Se o fato gerador da obrigação for a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, o contribuinte será o beneficiário da renda ou dos proventos, e assim por diante.”

Quanto ao responsável tributário, Segundo (2022, p. 143) expõe que, nos termos do art. 128 do CTN, a lei somente pode atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, existindo a possibilidade de excluir a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo.

Para adentrar ao tema objeto do presente trabalho, faz-se necessário, primeiramente, entender todas as características do regime de substituição tributária, que é uma das modalidades da responsabilidade tributária, o que será tratado no tópico abaixo.

2.1 Responsabilidade tributária

Ao discorrer acerca dos dispositivos legais que versam sobre o responsável tributário, a doutrina, apenas para fins didáticos, classifica tal figura em duas modalidades: responsabilidade por transferência e responsabilidade por substituição.

A primeira modalidade (responsabilidade por transferência) surge quando o legislador, embora determine um sujeito passivo pela ocorrência do fato gerador (contribuinte), define também, após a ocorrência de um fato posterior, outra pessoa como um novo sujeito passivo, que será responsável pelo recolhimento do tributo devido pelo primeiro. Em outras palavras, o terceiro é incluído ao polo passivo da relação tributária por conta de um fato ocorrido depois do nascimento dessa relação.

Já a responsabilidade por substituição se dá quando o legislador, ao detalhar a hipótese de incidência do tributo, determina que, com a prática dessa conduta por uma pessoa (contribuinte), um terceiro terá a obrigação de recolher o crédito tributário devido. Melhor dizendo, a obrigação tributária nasce, originalmente, já com o responsável tributário em seu polo passivo.

Apesar da imposição legal de responsabilidade pelo recolhimento do tributo, é preciso entender que se espera do contribuinte os recursos que serão utilizados para esse fim.

O fato de existir responsabilidade tributária imputada a terceiro não afasta a circunstância de que o fato gerador do tributo é imputável apenas ao contribuinte, que o praticou, e não ao terceiro, devendo este, então, ter condições de se ver ressarcido por aquele, já que antecipou recurso cuja dívida não gerou.

Além disso, com base na definição de ambas as modalidades de responsabilidade tributária, pode-se afirmar que o contribuinte e o responsável estão sujeitos a hipóteses de incidência diferentes. Contudo, isso não significa que se trata de vínculo obrigacional novo. Luis Eduardo Schoueri (2022, p. 630), ao analisar o voto da Min. Ellen Gracie no Recurso Extraordinário (RE) nº 562.276/PR, esclarece esse ponto:

“Em julgado dotado de repercussão geral, o conceito de responsabilidade foi assim resumido na Ementa de lavra da Ministra Ellen Gracie:

(...) 4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (dritter Persone, terzo ou tercero) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. (...)

O conceito de regra matriz já foi explorado no Capítulo X. Serve ele para refletir a norma (antecedente e consequente) pela qual se dá por nascida a obrigação tributária. O julgado acima vai além, contemplando uma segunda regra matriz, para a responsabilidade. Acerta ao deixar claro que a responsabilidade tem requisitos próprios para seu surgimento, que não se confundem com os da regra matriz de incidência tributária. Entretanto, importa não perder de mente que não se trata de vínculo obrigacional novo: a obrigação tributária surge com o fato jurídico tributário; na responsabilidade existe mera transferência do vínculo já surgido. Não há novo vínculo. Tanto assim é que, extinta a obrigação pelo devedor original, nada há a exigir do responsável.”

Em ambas as modalidades de responsabilidade, é necessário que exista um vínculo indireto entre o responsável e o fato jurídico tributário. Luis Eduardo Schoueri (2022, p. 631) observa que, a depender da modalidade (responsabilidade por transferência ou por substituição), a contemporaneidade entre o vínculo do terceiro e a ocorrência do fato gerador pode ser diferente, porém, sempre haverá um vínculo.

No caso da responsabilidade por substituição, este vínculo poderá ser anterior ou contemporâneo ao fato gerador, o que significa dizer que no momento do surgimento da obrigação tributária já existe vínculo que permite imputar a responsabilidade ao terceiro, enquanto na responsabilidade por transferência o vínculo poderá surgir após o nascimento da obrigação tributária em face do contribuinte.

A necessidade da existência desse vínculo deriva da distribuição das competências tributárias. Como é sabido, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88) foi precisa em autorizar cada pessoa jurídica de direito público a acessar

determinadas manifestações de riqueza. Desse modo, permitir que o tributo atinja o patrimônio de um terceiro que seja inteiramente desvinculado do fato que lhe origina significa autorizar que o ente tributante atinja a manifestação de riqueza que não lhe foi reservada, ultrapassando, desta forma, a sua competência tributária.

A incompatibilidade desta prática com a distribuição das competências tributárias, pode ser notado com o antigo pleito dos municípios em responsabilizar as administradoras de cartão de crédito pelo ISS devido pelos estabelecimentos a ela filiados. Tal caso foi levado para a apreciação do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e, afirmando que se tratava de atribuição de responsabilidade a terceiro não vinculado ao fato gerador, o tribunal invalidou tal prática.⁵

Sobre esse caso específico de atribuição de responsabilidade a terceiro não vinculado ao fato gerador, vale a leitura das ponderações realizados por Hugo de Brito Machado Segundo (2022, p. 152), que esclarece a incompatibilidade presente nesse caso com brilhantismo:

“Quanto à legalidade, disposição de lei que atribuisse responsabilidade a terceiro sem qualquer vínculo com o fato gerador seria incompatível com a própria definição legal do fato gerador e do contribuinte do tributo. Criar-se-ia figura anômala, travestida de tributo válido, da mesma forma como ocorre quando se cria tributo utilizando base de cálculo de outro, o que conduz à conclusão de que se uma obrigação tributária tivesse em seu polo passivo alguém inteiramente desvinculado do fato que lhe origina, haveria contrariedade às próprias normas que definem as competências tributárias.

(...)

Há um exemplo bastante ilustrativo disso, representado pela pretensão de alguns Municípios, já referida alguns parágrafos acima, de responsabilizar administradoras de cartão de crédito pelos tributos incidentes sobre os negócios celebrados pelos empresários seus clientes, com terceiros. Segundo queriam os Municípios, se uma oficina mecânica, por exemplo, recebesse através de cartão de crédito o pagamento dos consertos que faz, a administradora do cartão seria responsável pelo ISS incidente sobre tal atividade.

(...)

Esse caso é interessante porque, em princípio, as administradoras têm até maior capacidade contributiva do que a maioria dos seus clientes. Elas têm, também, meios para se ressarcir dos tributos que vierem a pagar em nome deles, bastando que descontem da quantia a ser-lhes mensalmente repassada. Mesmo assim, a transformação das administradoras em responsáveis pelo imposto municipal devido por seus clientes, dada a ausência de vinculação entre elas e o respectivo fato gerador, levaria à deformação da própria exação. Com efeito, admitir a pretensão municipal implicaria transformar o ISS, nesse caso, em um IOF disfarçado, até

⁵BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 55346/RJ**. Relator: Min. Milton Luiz Pereira. Data de Julgamento: 25/10/1995. Data de Publicação: 12/02/1996. *“TRIBUTÁRIO. ART. 128 DO CTN. ADMINISTRADORA DE CARTÃO DE CRÉDITO. RESPONSABILIDADE INEXISTENTE PELO ISS DECORRENTE DE SERVIÇOS PRESTADOS PELOS FILIADOS A SEUS USUÁRIOS. AS ADMINISTRADORAS DE CARTÕES DE CRÉDITO NÃO SÃO RESPONSÁVEIS PELO PAGAMENTO DO ISS DECORRENTE DO SERVIÇO PRESTADO PELOS ESTABELECEMENTOS A ELAS FILIADOS AOS SEUS USUÁRIOS JA QUE NÃO ESTÃO VINCULADAS AO FATO GERADOR DA RESPECTIVA OBRIGAÇÃO. RECURSO IMPROVIDO.”*

porque a administradora não teria como saber quais pagamentos diriam respeito ao ISS, ao ICMS, ou a operações isentas ou não tributadas por quaisquer desses impostos. Ela não teria, como não tem, qualquer vínculo ou ligação com a operação ou negócio celebrado entre o contribuinte e seu cliente, sendo apenas gestora do sistema usado para o respectivo pagamento, sendo este – o uso de tal sistema de pagamento – o verdadeiro “fato gerador” dessa nova e inusitada exação. Por outro lado, a oficina poderia também vender peças, ou fornecê-las junto com o serviço de conserto, sendo certo que sobre elas incide ICMS, e não ISS, nos termos do item 14.01 da lista anexa à LC 116/2003. Assim, transformar as administradoras de cartão em sujeito passivo do ISS e obrigá-las a reter certo percentual desse imposto sobre o valor repassado aos comerciantes seus clientes, no caso, implicaria autorizar o Município a extrapolar sua competência impositiva, cobrando tributo sobre o uso do cartão de crédito como meio de pagamento, disfarçado de imposto sobre serviços.”

Vale mencionar também que, sob a justificativa de promover uma maior eficiência na arrecadação e fiscalização dos seus tributos e, desta forma, combater a evasão fiscal, que acabando causando diversas distorções concorrencias no mercado, os entes tributantes, principalmente aqueles que tributam o consumo, adotaram a responsabilidade por substituição, também chamada de substituição tributária, como principal técnica de tributação.

Para entender o vínculo do surgimento da responsabilidade tributária, também denominada pela doutrina como substituição tributária, com as distorções concorrenciais, vale a leitura do ensinamento de Luis Eduardo Schoueri (2022, p. 637):

‘Não são incomuns os casos em que a evasão fiscal leva a distorções concorrenciais. Contribuintes, fiando--se na precariedade da fiscalização, ou mesmo em medidas judiciais liminares, obtêm vantagem competitiva sobre outros concorrentes que não terão como suportar diferenças de preços, retirando--se do mercado. Nesse sentido, pode--se afirmar que a substituição tributária, enquanto técnica que visa facilitar a arrecadação, fiscalização e a coibir a evasão, surgiu também com o intuito de assegurar a concorrência, na medida em que busca anular as vantagens concorrenciais desfrutadas por aqueles que se furtam ao pagamento de tributos.’

Portanto, tendo em vista a sua importância no cenário nacional, é de suma importância o aprofundamento sobre este instrumento tributário.

2.1.1 Substituição tributária

Como visto acima, a substituição tributária se encontra regulada no art. 128 do CTN e refere-se à uma modalidade de responsabilidade em que o terceiro obrigado ao pagamento do tributo integra o polo passivo da relação no momento do nascimento da obrigação tributária.

Nesse caso, a lei impõe a este terceiro, denominado de substituto tributário, a responsabilidade pelo recolhimento de um tributo cujo fato gerador é praticado por pessoa diversa, nomeado de substituído tributário.

Como o CTN não se encarregou em diferenciar esta modalidade da responsabilidade por transferência, tratando ambas as modalidades dentro do gênero “responsabilidade”, a doutrina entende que, na substituição tributária, caso não tenha um dispositivo expresse excluindo o substituído da sujeição passiva, o legislador optou por manter a sua responsabilidade perante o pagamento do tributo, haja vista o vínculo direto com o fato gerador.

Ademais, como já esclarecido, o Código Tributário Nacional impõe que o substituto não pode ser qualquer pessoa, mas alguém vinculado ao fato gerador. De acordo com Schoueri, isso ocorre, pois, somente desta forma é que o substituto tem:

“condições de se precaver, perante o contribuinte, para que ele não se veja afetado pela tributação. Ou seja: embora a relação jurídico--tributária se instaure perante o substituto (é ele, afinal, o sujeito passivo da obrigação), o legislador complementar pressupõe que o substituto esteja suficientemente vinculado ao fato jurídico tributário, de modo a ressarcir-se do valor pago, ou mesmo reter o tributo.” (SCHOUERI, 2022, p. 634).

Esse instrumento tributário, inicialmente, era utilizado em situações em que o substituto tributário, situado à frente na cadeia de comercialização, se responsabilizava pelo recolhimento de tributo devido em razão de fato jurídico tributário praticado em fases anteriores da cadeia.

Esse modelo de substituição tributária é denominado pela doutrina como “substituição tributária para trás” e, no âmbito do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), é bastante empregado para cobrar o imposto incidente na venda efetuada por pequenos fornecedores à comerciantes atacadistas ou indústrias, haja vista a maior capacidade de organização e escrituração desses últimos.

Um caso fático que sempre é explorado pela doutrina para justificar a aplicação deste modelo de substituição tributária é a operação no qual envolve o vendedor de sucata e o comerciante de ferro-velho.

Luis Eduardo Schoueri (2022, p. 634), de forma brilhante, relata na sua obra sobre este caso específico:

“(...) quando a legislação prevê que o comerciante de ferro-velho será o substituto, no ICMS, do vendedor de sucata, tem-se que o último, ao dar saída da mercadoria, é o contribuinte; o legislador, no entanto, reconhecendo a informalidade dos sucateiros, haverá por bem fiscalizar e exigir o tributo do comerciante estabelecido; esse, por outro lado, está diretamente vinculado ao fato jurídico tributário (já que é o comprador) e pode, já no momento da compra, assegurar-se de que o valor do tributo seja computado adequadamente no preço final”.

Diversa do modelo acima tratado, uma nova espécie de substituição tributária surgiu no nosso ordenamento jurídico quando foi permitida, com a promulgação da Emenda Constitucional (EC) nº 03/1993⁶, que incluiu o §7º no art. 150 da CRFB/88, a possibilidade de efetuar a cobrança antecipada de qualquer tributo, isto é, antes da ocorrência do seu fato gerador. Trata-se do modelo nomeado pela doutrina como “substituição tributária para frente”.

Nesse caso, o substituto recolhe o tributo referente a fato gerador que será realizado, na próxima fase da cadeia de comercialização, pelo substituído. Esta sistemática se adapta aos tributos plurifásicos sobre o consumo, quando um agente econômico (normalmente, é um estabelecimento industrial) recolhe, ao lado do tributo devido em nome próprio, outro montante a título de antecipação do tributo que poderá ser devido quando a mercadoria for revendida pelas pessoas situadas nas etapas seguintes da cadeia de comercialização (comerciantes atacadista e varejista).

Nessa situação, o estabelecimento industrial será, portanto, sujeito passivo na qualidade de contribuinte, no que se refere ao primeiro montante, e na qualidade de substituto tributário quanto ao montante relativo ao fato presumido.

A doutrina entende que na “substituição tributária para frente” faz-se necessário que o legislador detalhe a hipótese para o seu surgimento, esta que não se confunde com a hipótese tributária. Sobre esse tema, Luis Eduardo Schoueri (2022, p. 636) explica que:

“(...) enquanto a hipótese tributária necessariamente deve circunscrever-se ao campo de competência constitucionalmente definido, por se tratar de incidência tributária, a hipótese do surgimento da sujeição passiva por substituição não guarda compromisso com aquele campo de competência. Tampouco se trata de fixação do critério temporal da hipótese tributária, já que aquele se dará em momento posterior, segundo a lei então vigente.”

Entretanto, ressalta-se que não é toda circunstância que será aceitável como hipótese de surgimento da “substituição tributária para frente”, pois o fato descrito pelo

⁶ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993**. Altera os arts. 40, 42, 102, 103, 155, 156, 160, 167 da Constituição Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc03.htm. Acesso em: 28 de outubro de 2022.

legislador deve possuir uma correlação com a hipótese tributário, ao ponto de a sua ocorrência indicar um alto grau de probabilidade da iminência do fato gerador do tributo.

Por fim, vale ressaltar que, apesar do fundamento constitucional aqui tratado, a “substituição tributária para frente” foi muito criticada pelos contribuintes. Todavia, essa sistemática de tributação foi declarada constitucional pelo Supremo Tribunal Federal (STF)⁷ em diversas ocasiões, pois, de acordo com a Corte, trata-se de uma mera forma de “antecipação” do imposto.

⁷ STF, Tribunal Pleno, **RE nº213.396/SP**, Relator: Min. Ilmar Galvão, julgado em 02/08/1999, publicado em 01/12/2000. “*TRIBUTÁRIO. ICMS. ESTADO DE SÃO PAULO. COMÉRCIO DE VEÍCULOS NOVOS. ART. 155, § 2º, XII, B, DA CF/88. CONVÊNIOS ICM Nº 66/88 (ART. 25) E ICMS Nº 107/89. ART. 8º, INC. XIII E § 4º, DA LEI PAULISTA Nº 6.374/89. O regime de substituição tributária, referente ao ICM, já se achava previsto no Decreto-Lei nº 406/68 (art. 128 do CTN e art. 6º, §§ 3º e 4º, do mencionado decreto-lei), normas recebidas pela Carta de 1988, não se podendo falar, nesse ponto, em omissão legislativa capaz de autorizar o exercício, pelos Estados, por meio do Convênio ICM nº 66/88, da competência prevista no art. 34, § 8º, do ADCT/88. (...) A responsabilidade, como substituto, no caso, foi imposta, por lei, como medida de política fiscal, autorizada pela Constituição, não havendo que se falar em exigência tributária despida de fato gerador. (...)”*

3 BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES DO PIS E DA COFINS

A contribuição para o Programa Integração Social (PIS) e a contribuição para o financiamento da Seguridade Social (COFINS) são espécies do gênero das contribuições sociais e se encontram previstas na alínea “b” do inciso I do art. 195 da CRFB/88⁸, norma constitucional que possibilita a instituição de contribuição dos empregadores, empresas ou entidades equiparadas sobre a sua receita ou faturamento.

Entretanto, a origem dessas contribuições é anterior a nossa atual Carta Magna. Com o intuito de promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas, o Programa Integração Social foi criado pela Lei Complementar (LC) nº 07/1970 e, como forma de financiamento, foi instituída a sua contribuição social.

Nos termos da mencionada lei complementar, a contribuição do PIS tinha como base de cálculo o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do seu fato gerador, veja:

Art. 3º - O Fundo de Participação será constituído por duas parcelas:
(...)

b) **a segunda, com recursos próprios da empresa, calculados com base no faturamento**, como segue:

- 1) no exercício de 1971, 0,15%;
- 2) no exercício de 1972, 0,25%;
- 3) no exercício de 1973, 0,40%;
- 4) no exercício de 1974 e subseqüentes, 0,50%.

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

Parágrafo único - **A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro; a de agosto, com base no faturamento de fevereiro; e assim sucessivamente.**⁹

Por sua vez, a COFINS substituiu outra contribuição, denominada de contribuição do Fundo de Investimento Social (Finsocial). Esta foi instituída pelo Decreto-Lei nº 1.940/1982 e tinha como base de cálculo, ressalva as deduções previstas no §4º do art. 1º do referido decreto-lei, a receita bruta das vendas de mercadorias e serviços das empresas

⁸ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 22 de outubro de 2022. “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: (...) b) a receita ou o faturamento; (...)”

⁹ BRASIL. **Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970**. Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp07.htm. Acesso em: 07 de novembro de 2022.

públicas e privadas, assim como das vendas de mercadorias e serviços das entidades equiparadas a empresas:

“Art. 1º Fica instituída, na forma prevista neste decreto-lei, contribuição social, destinada a custear investimentos de caráter assistencial em alimentação, habitação popular, saúde, educação, justiça e amparo ao pequeno agricultor.

§ 1º A contribuição social de que trata este artigo será de 0,5% (meio por cento) e incidirá mensalmente sobre:

- a) a receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços, de qualquer natureza, das empresas públicas ou privadas definidas como pessoa jurídica ou a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda;
- b) as rendas e receitas operacionais das instituições financeiras e entidades a elas equiparadas, permitidas as seguintes exclusões: encargos com obrigações por refinanciamentos e repasse de recursos de órgãos oficiais e do exterior; despesas de captação de títulos de renda fixa no mercado aberto, em valor limitado aos das rendas obtidas nessas operações; juros e correção monetária passiva decorrentes de empréstimos efetuados ao Sistema Financeiro de Habitação; variação monetária passiva dos recursos captados do público; despesas com recursos, em moeda estrangeira, de debêntures e de arrendamento; e despesas com cessão de créditos com coobrigação, em valor limitado ao das rendas obtidas nessas operações, somente no caso das instituições cedentes;

(...)

§ 4º Não integra as rendas e receitas de que trata o § 1º deste artigo, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição, conforme o caso, o valor:

- a) do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), do Imposto sobre Transportes (IST), do Imposto Único sobre Lubrificantes e Combustíveis Líquidos e Gasosos (IULCLG), do Imposto Único sobre Minerais (IUM), e do Imposto Único sobre Energia Elétrica (IUEE), quando destacados em separado no documento fiscal pelos respectivos contribuintes;
- b) dos empréstimos compulsórios;
- c) das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente;
- d) das receitas de Certificados de Depósitos Interfinanceiros”.¹⁰

Com a promulgação da CRFB/88, as duas contribuições sociais acima tratadas foram recepcionadas, porém, somente a contribuição para o PIS foi recepcionada em caráter permanente, como esclarece Leandro Paulsen (2022, p. 538):

“A Constituição de 1988 recepcionou as duas contribuições que havia sobre o faturamento. O PIS/Pasep, instituído pela Lei Complementar n. 07/70, para que continuasse vigendo em caráter permanente, conforme o art. 239; e o Finsocial, instituído pelo Decreto-Lei n. 1.940/82, para que prosseguisse vigendo, temporariamente, até que fosse instituída nova contribuição sobre o faturamento com suporte no art. 195, I, sobre os termos do art. 56 do ADCT.”

¹⁰ 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. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1940.htm. Acesso em: 06 de novembro de 2022.

Pouco tempo depois, foi publicada a LC nº 70/1991, que instituiu a COFINS com base no inciso I do art. 195 da CRFB/88 e definiu como a sua base de cálculo o faturamento mensal, nos termos da redação do art. 2º desta lei complementar:

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

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

- a) do imposto sobre produtos industrializados, quando destacado em separado no documento fiscal;
- b) das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente”.¹¹

Buscando unificar as normas das duas contribuições sociais vigentes que incidiam sobre a receita, atribuindo a mesma base de cálculo para as duas, foi publicada a Lei nº 9.718/1998, que deu origem ao regime cumulativo ou, como também chamado pela doutrina, ao regime comum de apuração.

Sob esse regime, as contribuições PIS e COFINS eram calculadas com base no faturamento da pessoa jurídica. O conceito deste termo, que é sinônimo de receita bruta, estava previsto no §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998, determinando que se tratava da totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante a sua classificação contábil adotada para as receitas:

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

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

§1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.¹²

Com fundamento na redação original do inciso I do art. 195 da CRFB/88¹³, este conceito foi questionado pelos contribuintes, que defendiam como conceito de

¹¹ 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. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp70.htm. Acesso em: 07 de novembro de 2022.

¹² BRASIL. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998**. Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19718.htm. Acesso em: 06 de novembro de 2022.

¹³ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 22 de outubro de 2022. “Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da

faturamento/receita bruta o produto das atividades que integram o objeto social dessas pessoas jurídicas.

Fundamentando-se na norma prevista no art. 110 do CTN¹⁴, que dispõe sobre a impossibilidade de a legislação tributária alterar a definição de institutos e conceitos do direito privado, o STF adotou a tese defendida pelos contribuintes ao apreciar esse tema no julgamento do RE nº 346.084/PR, entendendo que a definição presente no 1º parágrafo do art. 3º da Lei nº 9.718/1998 é inconstitucionalidade, uma vez que ultrapassa o limite de qualquer interpretação do inciso I do art. 195 da CRFB/88. Segue abaixo a ementa deste julgado:

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

Para promover a aplicabilidade das contribuições PIS e COFINS, a Corte Suprema determinou que fosse aplicado, quanto à COFINS, o art. 2º da LC 70/1991, devendo incidir “sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza”¹⁶ e, quanto ao PIS, o art. 3º da Lei nº 9.715/1998, que determinava como base de cálculo a receita “proveniente

lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I – dos empregadores, incidente sobre a folha de salário, o faturamento e o lucro. (...)”

¹⁴ 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: 14/09/2022. “Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”.

¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 346.084/PR**. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Data de Julgamento: 09/11/2005. Data de Publicação: 01/09/2006. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur92697/false>. Acesso em: 03 de novembro de 2022.

¹⁶ 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. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp70.htm. Acesso em: 07 de novembro de 2022. “Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.”

da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia”¹⁷.

Após a declaração de inconstitucionalidade, foi editada a Emenda Constitucional (EC) nº 20/1998¹⁸ e, na redação do inciso I do art. 195 da CRFB/88, foi acrescentado o termo “receita”, junto com o faturamento, como a base de cálculo das contribuições PIS e COFINS.

Conforme a explicação de Leandro Paulsen (2022, p. 535), esta emenda ampliou a base econômica das contribuições sociais mencionadas, permitindo que quaisquer receitas da pessoa jurídica fossem colocadas, desde que por lei, como integrantes da sua base de cálculo, como, por exemplo, as receitas não operacionais.

Entretanto, apesar da nova redação da norma constitucional de competência das contribuições sociais, esta alteração não possui efeito retroativo e, com isso, não influenciou na base de cálculo do regime cumulativo das contribuições PIS e COFINS, como pondera Sacha Calmon Navarro Coêlho *et al.* em artigo publicado na Revista Dialética de Direito Tributário nº 73:

“Admitir tal convalidação seria o mesmo que atribuir efeitos retroativos à emenda constitucional, o que é vedado em nosso direito. Está assente na jurisprudência do STF que a Constituição nova e a emenda constitucional se aplicam de forma imediata, mas não retroativa.

(...)

O princípio da irretroatividade das leis (tal o princípio da anterioridade das leis tributárias, assim já reconhecido pelo STF ao apreciar a EC nº 03/93), é direito fundamental do cidadão, ostentando o status de clausura pética, a obrigar mesmo o constituinte derivado.”¹⁹

Além disso, esse entendimento foi adotado expressamente pelo legislador com a publicação da Lei nº 12.973/2014, que modificou a redação do caput do art. 3º da Lei nº 9.718/1998 e o art. 12º do Decreto-Lei nº 1.598/1977, como explica Leandro Paulsen (2022, p. 534):

¹⁷ BRASIL. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998**. Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19718.htm. Acesso em: 06 de novembro de 2022. “Art. 3º Para os efeitos do inciso I do artigo anterior considera-se faturamento a receita bruta, como definida pela legislação do imposto de renda, proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia.”

¹⁸ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998**. Modifica o sistema de previdência social, estabelece normas de transição e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc20.htm. Acesso em: 06 de novembro de 2022.

¹⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; SANTIAGO, Igor Mauler; MANEIRA, Eduardo. **Inconstitucionalidade da Lei nº 9.718/98 na Parte em que alargou a Base de Cálculo da Cofins – uma abordagem de Direito Intemporal**. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/11/Inconstitucionalidade-da-Lei-9718-98-na-Parte-em-que-alargou-a-Base-de-Calculo-da-Cofins.pdf>. Acesso em: 06 de novembro de 2022.

“O entendimento de que a contribuição não poderia incidir sobre receitas eventuais, bem como o de que toda e qualquer empresa teria “faturamento”, desimportando qual o seu objeto social, restaram incorporados pela Lei n. 12.973/2014, que, a par de alterar a Lei n. 9.718/98, também alterou o art. 12 do Decreto-Lei n. 1.598/77, determinando a incidência da Cofins tanto sobre “o produto da venda de bens nas operações de conta própria”, sobre “o preço da prestação de serviços em geral” e sobre “o resultado auferido nas operações de conta alheia”, como, expressamente, também sobre “as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III”. Isso num momento em que o legislador até poderia ter ampliado a incidência para alcançar qualquer tipo de receita, porquanto já à luz da Emenda Constitucional n. 20/98 que ampliou a competência tributária, alterando a redação do art. 195, I, da CF.”

A nova base de cálculo autorizada pela EC nº 20/1998 foi adotada somente com o advento do regime não cumulativo das contribuições PIS e COFINS instituído, respectivamente, pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Conforme dita o art. 1º das leis supracitadas, a base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS no regime não cumulativo é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente da sua denominação ou classificação contábil:

“Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, **incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.**²⁰.”

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.**²¹”

A criação do regime não cumulativo foi possível graças a promulgação da EC nº 42/2003²², responsável pela inclusão do §12º no art. 195 da Carta Magna, o qual permitiu, expressamente, a adoção desse regime para o PIS e COFINS. A partir disso, o regime não cumulativo das mencionadas contribuições passou a vigorar no nosso ordenamento jurídico, haja vista que estas suas leis instituidoras (Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003) foram publicadas em momento anterior ao surgimento da EC nº 42/2003.

²⁰ BRASIL. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.** Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.833.htm. Acesso em: 04 de novembro de 2022.

²¹ 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. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110637.htm. Acesso em: 04 de novembro de 2022.

²² BRASIL. **Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003.** Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm. Acesso em: 06 de novembro de 2022.

Diante disso, as contribuições do PIS e da COFINS possuem, atualmente, dois regimes de apuração: o regime cumulativo e o regime não cumulativo. O enquadramento em cada regime depende, basicamente, da sistemática de apuração do lucro e da natureza da receita auferida pela pessoa jurídica.

Para se sujeitar ao regime cumulativo das mencionadas contribuições sociais, pessoa jurídica precisa se enquadrar nas seguintes situações: a) apurar o seu lucro pela sistemática do lucro presumido ou arbitrado; b) ser optante do Simples Nacional; c) auferir as receitas previstas no art. 8º da Lei nº 10.637/2002 e no art. 10 da Lei nº 10.833/2003; ou d) exercer as atividades presentes nos mesmos dispositivos legais. Para se ter ciência das atividades e receitas que se enquadram nesse regime, segue abaixo a redação do art. 8º da Lei nº 10.637/2002 e no art. 10 da Lei nº 10.833/2003:

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:

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

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

III – as pessoas jurídicas optantes pelo Simples;

IV – as pessoas jurídicas imunes a impostos;

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

VI - (VETADO)

VII – as receitas decorrentes das operações:

(...)

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

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

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

IX - (VETADO)

X - (VETADO);

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

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

XIII - as receitas decorrentes da alienação de participações societárias.²³

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;

²³ BRASIL. **Lei nº 10.637, de 30 dezembro de 2002**. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110637.htm. Acesso em: 04 de novembro de 2022.

- II - as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;
- III - as pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES;
- IV - as pessoas jurídicas imunes a impostos;
- V - os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, referidas no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição;
- VI - sociedades cooperativas, exceto as de produção agropecuária, sem prejuízo das deduções de que trata o art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e o art. 17 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, não lhes aplicando as disposições do § 7º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e as de consumo;
- VII - as receitas decorrentes das operações:
 - a) referidas no inciso IV do § 3º do art. 1º;
 - b) sujeitas à substituição tributária da COFINS;
 - c) referidas no art. 5º da Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998;
- VIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços de telecomunicações;
- IX - as receitas decorrentes de venda de jornais e periódicos e de prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens;
- X - as receitas submetidas ao regime especial de tributação previsto no art. 47 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002;
- XI - as receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003:
 - a) com prazo superior a 1 (um) ano, de administradoras de planos de consórcios de bens móveis e imóveis, regularmente autorizadas a funcionar pelo Banco Central;
 - b) com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços;
 - c) de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços contratados com pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, bem como os contratos posteriormente firmados decorrentes de propostas apresentadas, em processo licitatório, até aquela data;
- XII - as receitas decorrentes de prestação de serviços de transporte coletivo rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros;
- XIII - as receitas decorrentes de serviços:
 - a) prestados por hospital, pronto-socorro, clínica médica, odontológica, de fisioterapia e de fonoaudiologia, e laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas; e
 - b) de diálise, raios X, radiodiagnóstico e radioterapia, quimioterapia e de banco de sangue;
- XIV - as receitas decorrentes de prestação de serviços de educação infantil, ensinos fundamental e médio e educação superior.
- XV - as receitas decorrentes de vendas de mercadorias realizadas pelas pessoas jurídicas referidas no art. 15 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976;
- XVI - as receitas decorrentes de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros, efetuado por empresas regulares de linhas aéreas domésticas, e as decorrentes da prestação de serviço de transporte de pessoas por empresas de táxi aéreo;
- XVII - as receitas auferidas por pessoas jurídicas, decorrentes da edição de periódicos e de informações neles contidas, que sejam relativas aos assinantes dos serviços públicos de telefonia;
- XVIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços com aeronaves de uso agrícola inscritas no Registro Aeronáutico Brasileiro (RAB);
- XIX - as receitas decorrentes de prestação de serviços das empresas de call center, telemarketing, telecobrança e de teleatendimento em geral;
- XX - as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil;
- XXI - as receitas auferidas por parques temáticos, e as decorrentes de serviços de hotelaria e de organização de feiras e eventos, conforme definido em ato conjunto dos Ministérios da Fazenda e do Turismo.

- XXII - as receitas decorrentes da prestação de serviços postais e telegráficos prestados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos;
- XXIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços públicos de concessionárias operadoras de rodovias;
- XXIV - as receitas decorrentes da prestação de serviços das agências de viagem e de viagens e turismo.
- XXV - as receitas auferidas por empresas de serviços de informática, decorrentes das atividades de desenvolvimento de software e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem como de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de software, compreendidas ainda como softwares as páginas eletrônicas.
- XXVI - as receitas relativas às atividades de revenda de imóveis, desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e construção de prédio destinado à venda, quando decorrentes de contratos de longo prazo firmados antes de 31 de outubro de 2003;
- XXVII - (VETADO);
- XXVIII - (VETADO);
- XXIX - as receitas decorrentes de operações de comercialização de pedra britada, de areia para construção civil e de areia de brita.
- XXX - as receitas decorrentes da alienação de participações societárias.²⁴

No caso das demais pessoas jurídicas, se aplica o regime de apuração não cumulativo. O principal exemplo de pessoa jurídica que se enquadra nesse regime são as empresas que apuram o seu lucro pela sistemática do lucro real.

De acordo com Hugo de Brito Machado Segundo (2022, p. 335), a ideia do legislador em associar o regime não cumulativo do PIS e COFINS à apuração do lucro real do IRPJ e CSLL decorre da complexidade da obrigação acessória de ambos os regimes. Em outros termos, “se a empresa é grande, e já tem pessoal dedicado à apuração do lucro real, poderá, sem maiores problemas, absorver o trabalho de apuração da COFINS e do PIS não cumulativos” (SEGUNDO, 2022. p. 335).

No entanto, embora as bases de cálculo dos regimes cumulativo e não cumulativo das contribuições PIS e COFINS não sejam semelhantes, desde a instituição desses dois regimes, os contribuintes questionam a inclusão de diversos valores na incidência dessas contribuições, principalmente tributos, alegando que estes não integram o conceito de receita ou faturamento.

Dentre tais discussões, a principal abordava a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo das referidas contribuições sociais, que foi definida pelo STF com o julgamento do RE nº 574.706/PR, “leading case” do tema de repercussão geral nº 69.

Tendo em vista a relevância do tema desse recurso para o objeto do presente trabalho, iremos abordar no capítulo abaixo a tese de repercussão geral fixada pelo STF.

²⁴ BRASIL. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003**. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.833.htm. Acesso em: 04 de novembro de 2022.

4 CONCEITO DE FATURAMENTO E RECEITA DEFINIDOS PELO STF

Como foi dito no capítulo acima, a composição da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS é uma matéria que vem sendo discutida há muito tempo nos tribunais superiores. Quanto a discussão sobre a inclusão do ICMS na incidência dessas contribuições, o STF apreciou, pela primeira vez, no RE nº 240.785/MG²⁵, de relatoria do Min. Marco Aurélio.

Nesse caso, a empresa Auto Americano S/A Distribuidor de Peças interpôs recurso extraordinário contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal (TRF) da 3ª Região que determinava, com fundamento no caput e parágrafo único do art. 2º da LC nº 70/1991²⁶, ser devida a inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, alegando a inconstitucionalidade desses dispositivos legais.

A argumentação do contribuinte baseou-se na alegação de que a inclusão deste imposto desvirtua o conceito técnico de faturamento, ofendendo a norma estabelecida no inciso I do art. 195 da CRFB/88, já examinado nos capítulos acima.

A tese do contribuinte foi admitida pelos Ministros Marco Aurélio (relator), Ricardo Lewandowski, Carlos Britto, Cezar Peluso e Sepúlveda Pertence e pela Ministra Cármen Lúcia, que proferiram voto conhecendo e dando provimento ao recurso extraordinário, enquanto o Ministro Eros Grau negou provimento. Entretanto, o julgamento foi suspenso por pedido de visto do Min. Gilmar Mendes.

Tendo em vista que, até aquele momento, formou-se uma maioria provisória entre os ministros da Suprema Corte acerca da tese do contribuinte sobre a exclusão do ICMS, se instaurou uma alta expectativa sobre um possível desfecho positivo para as empresas neste tema, o que resultou na proposição de diversas ações sobre esta matéria no Poder Judiciário.

Desta forma, buscando evitar uma grande perda de arrecadação, a União apresentou a Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) nº 18 para que fosse declarado

²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 240.785/MG**. Relator: Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Data de julgamento: 08/10/2014. Data de publicação: 16/12/2014. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur288087/false>. Acesso em: 13 de novembro de 2022.

²⁶ 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. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp70.htm. Acesso em: 07 de novembro de 2022. “Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza. Parágrafo único. Não integra a receita de que trata este artigo, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição, o valor: a) do imposto sobre produtos industrializados, quando destacado em separado no documento fiscal; b) das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente.”

como constitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, solicitando, por meio de medida cautelar, a suspensão de todos os processos judiciais que tratassem dessa matéria.

Assim, em 13/08/2008, por nove votos a dois, o pleno do STF acatou o pedido de medida cautelar, suspendendo todos os processos judiciais até que este tema fosse concluído definitivamente pela Corte.

O Ministro Marco Aurélio, que foi vencido nesse caso, alegou que, ao invés de julgar a liminar da ADC nº 18, fosse concluída a votação do julgamento do RE nº 240.785/MG, do qual é relator. Além disso, o ministro defendeu também que a ADC não deveria vir acompanhada de pedido liminar, visto que, ao contrário da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN), este tipo de pedido não está previsto na CRFB/88:

“Presidente, ante verbete da Súmula do Superior Tribunal de Justiça, versando a inclusão do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços ICMS na base de cálculo de certos tributos, é sintomático que, já havendo julgamento no Supremo sobre a matéria - refiro-me ao Recurso Extraordinário nº 240.785, com seis votos proferidos no sentido da exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS se tenha o ajuizamento desta declaratória de constitucionalidade. Qual seria o móvel - e nada surge sem uma causa - do ajuizamento desta ação? Aludo melhor a uma estratégia, objetivando atropelar julgamento já iniciado no Supremo, e já iniciado quanto ao tema de fundo, quanto ao conflito de interesses envolvido, contando a corrente contrária ao Fisco com seis votos.

(...)

Com a introdução da ação declaratória de constitucionalidade, versou o constituinte derivado a possibilidade de conceder-se medida cauteladora? Não. A resposta é desenganadamente negativa. E esse silêncio tem uma base maior, uma base muito coerente, uma base que observa a ordem natural das coisas. Quando se previu, relativamente à ação direta de inconstitucionalidade, a medida acauteladora, buscou-se proteger - e a recíproca não é verdadeira - a Constituição Federal da agressão da lei hierarquicamente inferior. Por isso é que não se fez presente, quando da emenda que tratou da declaratória de constitucionalidade, a medida acauteladora nessa mesma ação, porque, a rigor, teríamos providência a contrariar direito constante do rol das garantias constitucionais, direito previsto no inciso XXXV do artigo 5º 2º, de livre acesso ao Judiciário - o de livre acesso ao Judiciário não apenas em termos de abertura do protocolo, mas considerada a tramitação do próprio processo visando a entrega da prestação jurisdicional.”²⁷

Os demais ministros foram contrários aos argumentos apresentados, afirmando que, com base em pacífica jurisprudência da própria Corte, a CRFB/88 admite a concessão de medida cautelar em ADC. Ademais, como pode ser observado na ementa abaixo, os ministros entenderam que o controle concentrado de constitucionalidade (ADC) precede o controle

²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautela na Ação Declaratória de Constitucionalidade 18**. Tribunal pleno. Relator: Ministro Menezes Direito. Data de julgamento: 13/08/2008. Data de publicação: em 24/10/2008. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur2347/false>. Acesso em: 13 de novembro de 2022. p. 41-43.

difuso (RE). Assim, foi defendido a preferência pela apreciação da matéria através da ADC, pois, uma vez julgada, produzirá efeitos para todos os casos semelhantes, enquanto o julgamento do RE afetaria somente as partes integrantes do processo:

“Medida cautelar. Ação declaratória de constitucionalidade. Art. 3º, § 2º, inciso I, da Lei nº 9.718/98. COFINS e PIS/PASEP. Base de cálculo. Faturamento (art. 195, inciso I, alínea "b", da CF). Exclusão do valor relativo ao ICMS. 1. O controle direto de constitucionalidade precede o controle difuso, não obstante o ajuizamento da ação direta o curso do julgamento do recurso extraordinário. 2. Comprovada a divergência jurisprudencial entre Juízes e Tribunais pátrios relativamente à possibilidade de incluir o valor do ICMS na base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP, cabe deferir a medida cautelar para suspender o julgamento das demandas que envolvam a aplicação do art. 3º, § 2º, inciso I, da Lei nº 9.718/98. 3. Medida cautelar deferida, excluídos desta os processos em andamentos no Supremo Tribunal Federal.”²⁸

Contudo, a matéria acerca da exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS não foi definida na ADC nº 18, uma vez que, no mesmo ano, ao apreciar o RE nº 574.706/PR, o STF reconheceu a existência de repercussão geral desta temática nos termos do art. 543-B do Código de Processo Civil (CPC) de 1973, instrumento que, atualmente, se encontra previsto no art. 1.040 do CPC de 2015.

Desse modo, a matéria mencionada foi registrada como o tema nº 69 de repercussão geral. Todavia, o seu julgamento foi realizado anos depois, sendo finalizado somente no dia 15/03/2017.

A Suprema Corte, por seis votos a quatro, adotou entendimento diverso do STJ, que apreciou tal matéria durante o julgamento do Recurso Especial (REsp) nº 1.144.469/PR²⁹, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 1.036 do CPC de 2015, e firmou que “O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS”³⁰.

²⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautela na Ação Declaratória de Constitucionalidade 18**. Tribunal pleno. Relator: Ministro Menezes Direito. Data de julgamento: 13/08/2008. Data de publicação: em 24/10/2008. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur2347/false>. Acesso em: 13 de novembro de 2022.

²⁹ Brasil. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 1.144.469/PR**. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Data de julgamento: 10/8/2016. Data de publicação: 02/12/2016. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=%28RESP.clas.+e+%40num%3D%221144469%22%29+ou+%28RESP+adj+%221144469%22%29.suce>. Acesso em: 13 de novembro. “*RECURSO ESPECIAL DO PARTICULAR: TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. PIS/PASEP E COFINS. BASE DE CÁLCULO. RECEITA OU FATURAMENTO. INCLUSÃO DO ICMS. (...) 8. Desse modo, firma-se para efeito de recurso repetitivo a tese de que: "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 (...)."*”

³⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 574.706/PR**. Tribunal Pleno. Relatora: Ministra Carmem Lúcia. Data de Julgamento: 15/03/2017. Data de Publicação: 02/10/2017. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur374677/false>. Acesso em: 12 de outubro de 2022.

Os votos vencedores foram proferidos pelas Ministros Luiz Fux, Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio e Celso de Mello, bem como pelas Ministras Cármen Lúcia e Rosa Weber. Para entender todas as premissas e fundamentos que levaram o STF a definir a tese de repercussão geral nº 69, iremos abordar nos parágrafos posteriores os votos vencedores preferidos pelos ministros do STF.

4.1 Análise dos votos vencedores do RE nº 574.706/PR

A ministra Carmén Lúcia, ao iniciar o seu voto, menciona a argumentação feita por Roque Antônio zza, advogado que atuou a favor dos contribuintes no RE nº 240.785/MG, que, para reforçar o seu entendimento, traz os ensinamentos de Aliomar Baleeiro sobre a diferença entre os ingressos e receitas dos cofres públicos, veja:

“(…)

5. Roque Antonio Carrazza, que advogou a favor dos contribuintes no Recurso Extraordinário n. 240.785, sustenta a não inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, argumentando:

O punctum saliens é que a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS leva ao inaceitável entendimento de que os sujeitos passivos destes tributos ‘faturam ICMS’. A toda evidência, eles não fazem isto. Enquanto o ICMS circula por suas contabilidades, eles apenas obtêm ingressos de caixa, que não lhes pertencem, isto é, não se incorporam a seus patrimônios, até porque destinados aos cofres públicos estaduais ou do Distrito Federal. Reforçando a ideia, cabe, aqui, estabelecer um paralelo com os clássicos ensinamentos de Aliomar Baleeiro acerca dos ‘ingressos’ e ‘receitas’. Assim se manifestou o inolvidável jurista:

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

“(…).

‘Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo.’ Portanto, há ingressos de dinheiro que são receitas, já que entram nos cofres públicos, a título definitivo. E há ingressos de dinheiro que neles apenas transitam, já que têm destinação predeterminada, nada acrescentando ao Erário.

Embora estas lições tenham sido dadas olhos fitos na arrecadação pública, podem, com as devidas adaptações, ser perfeitamente aplicadas ao assunto em análise. De fato, fenômeno similar ocorre no âmbito das empresas privadas quando valores monetários transitam em seus patrimônios sem, no entanto, a eles se incorporarem, por terem destinação predeterminada.”³¹

³¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 574.706/PR**. Tribunal Pleno. Relatora: Ministra Carmem Lúcia. Data de Julgamento: 15/03/2017. Data de Publicação: 02/10/2017. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur374677/false>. Acesso em: 12 de outubro de 2022. p. 10-27.

Em seguida, com base na sistemática da não cumulatividade do ICMS, que é calculado através da apuração contábil, a ministra conclui que o ICMS não se enquadra no conceito constitucional de faturamento, uma vez que esse imposto é repassado para os Estados:

“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.

(...)

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.”³²

O Ministro Marco Aurélio, por sua vez, transcreveu o seu voto proferido no RE nº 240.785/MG, afirmando que, seja qual for a sua modalidade de recolhimento, o ICMS não se transforme em faturamento, visto que se trata de valor devido aos Estados e, por conta disso, não há que se falar em relação tributária entre Estado-União:

“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.”³³

Em seu breve voto, a Ministra Rosa Weber mencionou o seu voto proferido no RE nº 606.107/RS e, com isso, se vinculou à linha doutrinária, representada pelos juristas Aliomar Baleeiro e Ricardo Mariz de Oliveira, de que a receita é o ingresso novo e positivo no patrimônio da pessoa jurídica, não devendo possuir, desta forma, reservas, condições ou correspondências no passivo, o que não seria o caso do ICMS:

“Hoje me posicionando, eu vou me permitir, Senhora Presidente, fazer a leitura do voto que proferi no RE 606.107-RS, porque ele, curiosamente, foi citado pelas duas

³² *Ibidem*.

³³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 574.706/PR**. Tribunal Pleno. Relatora: Ministra Carmem Lúcia. Data de Julgamento: 15/03/2017. Data de Publicação: 02/10/2017. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur374677/false>. Acesso em: 12 de outubro de 2022. p. 102-107.

correntes. Então, eu vou fazer a leitura exatamente do ponto onde eu me manifesto a respeito para emitir o meu voto. Eu digo:

Com a EC nº 20/1998, que deu nova redação ao art. 195, I, da Lei Maior, passou a ser possível a instituição de contribuição para o financiamento da Seguridade Social alternativamente sobre o faturamento ou a receita (alínea “b”), conceito este mais largo, é verdade, mas nem por isso uma carta em branco nas mãos do legislador ou do exegeta. Trata-se de um conceito constitucional, cujo conteúdo, em que pese abrangente, é delimitado, específico e vinculante, impondo-se ao legislador e à Administração Tributária. Cabe ao intérprete da Constituição Federal defini-lo, à luz dos usos linguísticos correntes, dos postulados e dos princípios constitucionais tributários, dentre os quais sobressai o princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF).

(...)

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 “dado positivo para a mutação patrimonial”.³⁴

O Ministro Luiz Fux afirmou que o Direito Tributário, pela sua posição enciclopédica, deve se valer de conceitos de vários ramos do Direito. Assim, para se entender qual é o real conceito de faturamento, deve-se consultar o que trata o Direito Comercial, que declara a necessidade de excluir os impostos:

“A análise que era feita no Superior Tribunal de Justiça, e que é passível de ser erigida aqui, é exatamente uma análise de que o Direito Tributário, pela sua posição enciclopédica, ele se vale de conceitos de vários ramos do Direito, tanto que há um dispositivo no Código Tributário Nacional que assenta que o Direito Tributário deverá respeitar todos os conceitos de Direito Privado e todos os conceitos de Direito Público.

(...)

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.³⁵

Por seu turno, o Ministro Ricardo Lewandowski alegou que a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS configura ofensa ao princípio da capacidade contributiva, uma vez que não significa uma riqueza do contribuinte.

³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 574.706/PR**. Tribunal Pleno. Relatora: Ministra Carmem Lúcia. Data de Julgamento: 15/03/2017. Data de Publicação: 02/10/2017. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur374677/false>. Acesso em: 12 de outubro de 2022. p. 78-80.

³⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 574.706/PR**. Tribunal Pleno. Relatora: Ministra Carmem Lúcia. Data de Julgamento: 15/03/2017. Data de Publicação: 02/10/2017. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur374677/false>. Acesso em: 12 de outubro de 2022. p. 81-86.

A sua conclusão fundamentou-se no ensinamento de Roque Carrazza de que o ICMS seria “mero trânsito contábil”, isto é, seria uma verba que é recebida pelo contribuinte apenas com o propósito de pronto repasse a terceiro, não possuindo a natureza jurídica de faturamento ou receita:

“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.

(...)

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.”³⁶

Por fim, no seu voto, o Ministro Celso de Mello conceitua receita com base em dois critérios, quais sejam, (i) a incorporação positiva dos valores, importando em acréscimo patrimonial, e (ii) o caráter definitivo desse acréscimo, veja:

“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.”³⁷

Portanto, diante da análise de todos os votos vencedores, nota-se que o principal argumento apresentado pela Suprema Corte que justifica a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS foi de que esse imposto representaria um mero ingresso no caixa das empresas, haja vista que é repassado para os Estados-membros, por ser sua receita. Assim, como a incorporação de tais ingressos não possui caráter definitivo, assim como não representam um ingresso novo e positivo no patrimônio da pessoa jurídica, os valores recolhidos a título de ICMS não se enquadram no conceito de faturamento.

Após a publicação do acórdão do julgamento do RE nº 574.706/PR, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) opôs embargos de declaração questionando

³⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 574.706/PR**. Tribunal Pleno. Relatora: Ministra Carmem Lúcia. Data de Julgamento: 15/03/2017. Data de Publicação: 02/10/2017. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur374677/false>. Acesso em: 12 de outubro de 2022. p. 98-101.

³⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 574.706/PR**. Tribunal Pleno. Relatora: Ministra Carmem Lúcia. Data de Julgamento: 15/03/2017. Data de Publicação: 02/10/2017. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur374677/false>. Acesso em: 12 de outubro de 2022. p. 175-195.

obscuridades que, na visão da Fazenda Nacional, se encontravam presentes nos votos vencedores.

Além disso, aproveitando a ocasião, a PGFN solicitou também a modulação temporal dos efeitos do acórdão, bem como o esclarecimento sobre o ICMS a ser excluído, se aquele efetivamente recolhido na operação ou o valor destacado na nota fiscal de venda.

Todas as obscuridades apontadas não foram acatadas pelo pleno do STF e, no ponto referente ao ICMS excluída da base das contribuições do PIS e da COFINS, prevaleceu o entendimento de que se trata do ICMS destacado. Ademais, o STF admitiu a modulação dos efeitos do a partir da data da sua formulação, qual seja, o dia 15/03/2017, ressalvadas os casos ajuizados até a data da sessão na qual proferido o julgamento³⁸.

Não obstante a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS tenha sido pacificada pelo STF no tema de repercussão geral nº 69, este julgado foi silente a respeito das operações realizadas pelos substituídos tributários em que não há destaque do imposto estadual por ter havido o recolhimento de forma antecipada pelos contribuintes substitutos, o denominado “ICMS-ST”, visto que não houve análise expressa da Suprema Corte a respeito desse caso.

Diante disso, iremos averiguar no tópico abaixo o posicionamento dos tribunais superiores sobre a possibilidade de aplicar o entendimento firmado no RE nº 574.706/PR para esse caso.

4.2 Extensão do conceito de receita e faturamento do RE nº 574.706/PR ao ICMS-ST destacado na nota fiscal de aquisição

Conforme demonstrado acima, com o julgamento do RE nº 574.706/PR, o STF entendeu que o ICMS, tributo que compõe o preço de venda de mercadorias e certos serviços, não integra o conceito constitucional de faturamento ou receita, sendo indevido a sua inclusão na base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS.

Desta forma, se apegando a todos os argumentos expostos nesse precedente, os contribuintes começaram a questionar no Poder Judiciário a inclusão de outros tributos que também compõem o preço de venda de mercadorias e serviços, defendendo que tais tributos também não se enquadram no conceito de faturamento ou receita definidos pelo STF.

³⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 574706 ED**. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Data de julgamento: 13/05/2021. Data de publicação: 12/08/2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=756736801>. Acesso em: 14 de novembro de 2022.

Além disso, iniciaram-se discussões sobre a possibilidade de aplicar o entendimento firmado no RE nº 574.706/PR em relação às outras modalidades de recolhimento do ICMS, como é o caso do ICMS recolhido antecipadamente pelo substituto tributário referente ao fato gerador que será praticado pelo substituído tributário, em que é pleiteado a exclusão desse imposto da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS devidas por este último.

O pedido de exclusão do montante correspondente ao ICMS recolhido antecipadamente pelo substituto na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS devidas pelo substituído tributário se tornou tão comum no Poder Judiciário que o STF, no julgamento do RE nº 1.258.842/RS³⁹, realizado em junho de 2020, analisou a existência de repercussão geral desta matéria.

Nessa ocasião, a maioria dos ministros, exceto o Ministro Marco Aurélio, decidiram por acompanhar o voto proferido pelo Ministro Dias Toffoli, relator do caso. O voto vencedor concluiu pela ausência de repercussão geral desta matéria, pois, no entendimento do ministro relator, trata-se de matéria de cunho infraconstitucional.

O argumento utilizado para justificar a inexistência de matéria constitucional a ser discutida foi de que os fundamentos do acórdão recorrido decorreram da interpretação da legislação infraconstitucional das contribuições do PIS e da COFINS e, para superar o entendimento firmado pelo tribunal de origem, seria necessário o reexame do caso concreto se utilizando do mesmo critério. Além disso, o ministro citou, para fundamentar tal entendimento, alguns precedentes do STF que já teriam afastado a análise deste tema pela Corte Suprema.

Ressalta-se que a referida decisão foi contrária ao entendimento firmado pelo STJ ao analisar o recurso especial interposto pelo contribuinte, que concluiu pela natureza constitucional da matéria⁴⁰. Aliás, esta era a posição da jurisprudência majoritária do Tribunal da Cidadania, como pode ser observado no REsp nº 1.872.196/SC⁴¹ e EDcl no AREsp nº 1.579.077/PR⁴².

³⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 1.258.842/RS**. Relator: Ministro Antônio Carlos Ferreira. Data de julgamento: 14/08/2020. Data de publicação: 15/09/2020. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5862102>. Acesso em: 15 de novembro de 2022.

⁴⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 1.852.225/RS**. Relatora: Ministra Assusete Magalhães. Data de julgamento: 17/12/2019. Data de publicação: 03/02/2022. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/884492149>. Acesso em: 15 de novembro de 2022.

⁴¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 1.872.196/SC**. Relator: Ministro Herman Benjamin. Segunda turma. Data de Julgamento: 09/06/2020. Data de publicação: 17/09/2020. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202000997805&dt_publicacao=17/09/2020. Acesso em: 15 de novembro de 2022.

⁴² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **EDcl no AREsp nº 1.579.077/PR**. Relator: Ministro Herman

Segundo o STJ, o valor do ICMS vinculado ao fato gerador praticado pelo substituído tributário é repassado por este ao substituto tributário quando da aquisição da mercadoria e, em seguida, é transferido para o Fisco Estadual. Assim, o que se discute é se o montante do “ICMS-ST” deveria ser excluído da base de cálculo do PIS/COFINS apurado pelo substituído por não se tratar de receita sua, mas sim do Estado, configurando uma possível ofensa à alínea “b” do inciso I do artigo 195 da CRFB/1988, na linha do que foi decidido no RE nº 574.706/PR, o que, de fato, é matéria de cunho constitucional.

Além disso, os precedentes mencionados pelo Ministro Dias Toffoli para afastar a repercussão geral da matéria merecem uma análise mais aprofundada. Parte delas⁴³ refere-se ao direito de o substituído tributário se apropriar de créditos de PIS e COFINS sobre o valor destacado do “ICMS-ST” nas notas fiscais de aquisição, tema diverso daquele discutido no acórdão recorrido.

A título de exemplo, segue abaixo a ementa de dois precedentes citados pelo ministro relator:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CRÉDITO DE PIS E COFINS SOBRE O ICMS-ST RETIDO PELO SUBSTITUTO. **BASE DE CÁLCULO. CREDITAMENTO. MATÉRIA DE ÍNDOLE INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA INDIRETA À CONSTITUIÇÃO FEDERAL. PRECEDENTES. AGRAVO INTERPOSTO SOB A ÉGIDE DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. MANDADO DE SEGURANÇA. INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 85, § 11, DO CPC/2015. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO.**

(...)

A matéria relativa ao valor referente ao ICMS-ST pago em razão da aquisição de mercadorias destinadas à revenda, se integra, ou não, o custo de aquisição **para fins de cálculo dos créditos do PIS e da COFINS**, quando sub judice a controvérsia, implica a análise da legislação infraconstitucional aplicável à espécie (Leis nºs 9.718/1998, 10.637/2002 e 10.833/2003), o que se revela inviável em sede de recurso extraordinário, por configurar ofensa indireta à Constituição Federal.⁴⁴

AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. PRECLUSÃO DE MATÉRIA TRATADA NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. OFENSA REFLEXA. AGRAVO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

I – A violação constitucional ocorrida no julgamento efetuado pelo tribunal local deve ser impugnada mediante recurso extraordinário interposto simultaneamente ao recurso especial, sob pena de preclusão. **II – Em relação ao alegado direito de inclusão do valor do ICMS-ST no crédito do PIS e da Cofins, o recurso**

Benjamin. Data de julgamento: 10/08/2020. Data de publicação: 21/08/2020. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201902670211&dt_publicacao=21/08/2020. Acesso em: 15 de novembro de 2022.

⁴³ RE nº 1.113.653/RS, RE nº 1.018.383/RS, RE nº 1.186.177/PR, RE nº 1.098.047/RS, ARE nº 1.078.682/RS, ARE nº 1.092.749/RS.

⁴⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 1.098.047/RS**. Relator: Min. Luiz Fux. Datado julgamento: 27/05/2019. Data da publicação: 29/05/2019. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/despacho982724/false>. Acesso em: 15 de novembro de 2022.

demanda a interpretação de legislação infraconstitucional. Não é possível, em recurso extraordinário, o exame de alegação de ofensa reflexa à Constituição. III – Agravo regimental a que se nega provimento.⁴⁵

Apesar de o efeito prático da apropriação de crédito de PIS/COFINS sobre o valor de “ICMS-ST”, do ponto de vista financeiro, ser o mesmo que o da exclusão desse montante da base de cálculo das contribuições sociais devidas pelo substituído tributário, os argumentos de mérito apresentados pelo contribuinte e os dispositivos potencialmente ofendidos são diferentes.

No caso dos créditos de PIS/COFINS, o contribuinte alega que o “ICMS-ST” deve ser entendido como custo da aquisição dos bens adquiridos, devendo o creditamento ser permitido com base na redação do inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833/2003⁴⁶. Desse modo, como a Administração Tributária impede essa apropriação de créditos, é configurado ofensa ao princípio da não-cumulatividade.

Quanto à exclusão do “ICMS-ST” da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS, o substituído informa que o ICMS retido antecipadamente pelo substituto compõe o preço de venda da mercadoria e, por conseguinte, teria o direito de excluir este montante da base de cálculo das suas contribuições do PIS e da COFINS, sob pena de se tributar o que não é receita sua.

Logo, pode-se afirmar que grande parte dos precedentes citados não guardam relação com o tema analisado pelo STF no RE nº 1.258.842/RS e, portanto, que não parece ser válida a tese de que teria natureza infraconstitucional.

No entanto, ao analisar os outros julgados indicados no voto vencedor⁴⁷ que, de fato, negaram seguimento a recursos extraordinários que realmente versavam sobre a exclusão do “ICMS-ST” da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS do substituído, nota-se que a conclusão apresentada decorreu também de questões diversas daquela que foi levada para a análise do tribunal, qual seja, o conceito de receita e faturamento definido no RE nº 574.706/PR para fins de tributação pelas contribuições PIS e COFINS.

⁴⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ARE nº 1.092.749/RS ED-AgR**. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Data do julgamento: 30/11/2018. Data de publicação: 06/12/2018. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur396120/false>. Acesso em: 15 de novembro de 2022.

⁴⁶ BRASIL. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003**. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.833.htm. Acesso em: 04 de novembro de 2022. “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: (...)”.

⁴⁷ RE nº 1.245.376/RS e RE nº 1.245.789/RS.

No caso do RE nº 1.245.376/RS⁴⁸, de relatoria do Ministro Alexandre de Moraes, foi negado seguimento ao recurso extraordinário por falta de comprovação do requisito da repercussão geral, requisito formal presente no §3º do art. 102 da CRFB/88, enquanto no RE nº 1.245.789/RS⁴⁹, de relatoria da Ministra Rosa Weber, foi apontada jurisprudência que versa sobre creditamento de PIS e COFINS para concluir que a matéria seria de natureza legal.

Isto posto, percebe-se que nenhum dos precedentes indicados pelo Ministro Dias Toffoli para fundamentar a ausência de repercussão geral abordou a possibilidade de o substituído tributário excluir a quantia destacada na nota fiscal de “ICMS-ST” da base de cálculo das suas contribuições PIS e COFINS à luz do conceito constitucional de receita para efeitos de incidência de PIS e COFINS.

Como se trata de decisão irrecorrível, haja vista que o RE nº 1.258.842/RS transitou em julgado no dia 23/09/2022, o STF colocou fim a possibilidade de analisar este tema sob a perspectiva constitucional, o que pode inviabilizar a discussão de forma ampla, resultando em uma enorme insegurança jurídica aos contribuintes.

Assim, caberá ao STJ caberá ao Superior Tribunal de Justiça examinar, de forma definitiva, a matéria, que ocorrerá com o julgamento dos REsp nº 1.896.678/RS⁵⁰ e 1.958.265/SP⁵¹, afetados sob o rito dos recursos repetitivos do art. 1.036 do CPC de 2015 e cadastrados na base de dados do STJ como o Tema nº 1.125.

A partir deste contexto sobre a controvérsia da ampliação do entendimento firmado no tema de repercussão geral nº 69, será examinado no próximo capítulo os argumentos favoráveis e desfavoráveis à possibilidade de excluir o “ICMS-ST” recolhido pelo substituto tributário da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS devidas pelo substituído tributário.

⁴⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 1.245.376/RS**. Relator: Ministro Alexandre Moraes. Data de julgamento: 02/12/2019. Data de publicação: 04/12/2019. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/despacho1052985/false>. Acesso em: 15 de novembro de 2022.

⁴⁹ BRASIL. Superior Tribunal Federal. **RE nº 1.245.789/RS**. Relatora: Ministra Rosa Weber. Data de julgamento: 04/12/2019. Data de publicação: 09/12/2019. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/despacho1053523/false>. Acesso em: 15 de novembro de 2022.

⁵⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 1.896.678/RS**. Relator: Ministro Gurgel de Faria. Data de julgamento: 07/12/2021. Data de publicação: 17/12/2021. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202002461435&dt_publicacao=17/12/2021. Acesso em: 15 de novembro de 2022.

⁵¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 1.958.265/SP**. Relator: Ministro Gurgel de Faria. Data de julgamento: 07/12/2021. Data de publicação: 17/12/2021. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202102821953&dt_publicacao=17/12/2021. Acesso em: 15 de novembro de 2022.

5 DA (IM)POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DO VALOR CORRESPONDENTE AO ICMS-ST DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO DO PIS E DA COFINS DEVIDAS PELO CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO

Com a promulgação da nossa atual Carta Magna, o Poder Constituinte originário concedeu aos Estados-membros e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS. Nos termos do inciso II do art. 155 da CRFB/88⁵², esse imposto incidirá sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior.

Em outras palavras, conforme ensina Leandro Paulsen (2022, p. 464), o ICMS incide sobre duas materialidades de natureza distinta, “permitindo a cobrança de impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias, de um lado, e sobre a prestação de determinados serviços, de outro”.

Considerando a natureza das suas bases, o Poder Constituinte originário determinou também que o ICMS deve ser não cumulativo. A ideia da não cumulatividade, conforme leciona Hugo de Brito Machado Segundo (2022, p. 307), é de evitar a tributação em cascata, isto é, a tributação de operações sucessivas de uma cadeia produtiva ou de comercialização, com a incidência repetida do mesmo tributo, agravando várias vezes a mesma riqueza:

“A finalidade do princípio da não cumulatividade – aplicável, no Brasil, ao ICMS, ao IPI, às contribuições denominadas COFINS e PIS, e para impostos eventualmente criados no âmbito da competência residual, é a de evitar que o número de incidências ou de etapas pelas quais um produto passa, durante sua fabricação, e, depois, em sua circulação pela economia até o consumo final, interfira no ônus tributário total sobre ele incidente. Com a não cumulatividade, ainda que haja muitas etapas na fabricação de um produto complexo (v.g., computadores, aviões, veículos), o ônus tributário sobre eles será sempre o mesmo.”

Portanto, para evitar esse problema no tocante ao ICMS, foi adotado um sistema em que o montante desse imposto devido em cada operação deve ser compensado com o montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito

⁵² BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 22 de outubro de 2022. “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;”.

Federal, nos termos do inciso I do §2º do art. 155 da CRFB/88⁵³.

Este sistema não cumulativo é denominado pela doutrina e jurisprudência pátria de apuração contábil e, para que fique mais claro o seu funcionamento, vale a leitura abaixo do brilhante exemplo feito por Hugo Segundo (2022, p. 307):

“Exemplificando: o comerciante, contribuinte do ICMS, ao adquirir mercadorias para revenda, credita-se do imposto que sobre as mesmas já incidiu. Depois, ao vendê-las, debita-se do imposto incidente nessa mesma venda. Ao final de cada período de apuração (mês), recolhe ao fisco estadual a diferença entre os créditos e os débitos. Caso os créditos superem os débitos (p. ex., um mês com muitas compras e poucas vendas), o saldo deve ser transferido para o período seguinte.”

No entanto, apesar do lado positivo da não cumulatividade, a sua instauração provoca o aumento da complexidade do tributo, o que, como consequência, pode originar diversas oportunidades para a ocorrência de fraudes e evasão fiscal por parte de contribuintes mal-intencionados.

Desta forma, com o objetivo de combater tais problemas, promovendo uma maior eficiência na arrecadação e fiscalização do ICMS, os Estados-membros começaram a introduzir o regime da substituição tributária, que também é chamada pela doutrina de responsabilidade por substituição.

Como foi tratado no subtópico 2.1.1 do presente trabalho, esse regime de recolhimento se encontra regulado no art. 128 do CTN e diz respeito a uma modalidade de responsabilidade tributária em que a lei impõe a terceiro, denominado substituto tributário, a obrigação de recolher imposto cujo fato gerador é praticado por pessoa diversa, nomeado de substituído tributário.

A princípio, a substituição tributária era empregada somente em situações no qual o terceiro indicado pela lei se responsabilizava pelo imposto devido nas fases anteriores da cadeia de comercialização, chamada pela doutrina de “substituição tributária para trás” ou de substituição tributária regressiva.

Entretanto, com a promulgação da EC nº 03/1993, responsável por incluir o §7º no art. 150 da CRFB/88, que permitiu a possibilidade de efetuar a cobrança antecipada de qualquer tributo, uma nova modalidade de substituição tributária foi implantada pelos entes tributantes, denominada pela doutrina de “substituição tributária para frente” ou de

⁵³ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 22 de outubro de 2022. “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 anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;”.

substituição tributária progressiva.

Nessa espécie de substituição tributária, o substituto tributário é responsabilizado pelo recolhimento do tributo referente a fato gerador que ainda será praticado pelo substituído tributário, que está localizado na próxima fase da cadeia de comercialização.

Esta sistemática se adequa bem aos tributos plurifásicos, como, por exemplo, o ICMS, e às operações em que as mercadorias são produzidas no território nacional. Assim, em vez do ICMS ser exigido, através do sistema da apuração contábil, do fabricante e dos comerciantes atacadista e varejista, a cobrança do imposto incidente sobre o fato gerador praticado por tais sujeitos é concentrada no fabricante, localizado no início da cadeia.

Esta técnica fiscal é tão comum que, ao uniformizar a estrutura da nota fiscal (NF), o Convênio S/N de 1970, no seu art. 19⁵⁴, definiu que esse documento deverá conter um campo específico para o substituto tributário inserir o valor do ICMS calculado por meio dessa sistemática (“ICMS-ST”).

A quantia inserida nesse campo é incorporada no valor total da nota fiscal de venda. Desta forma, no momento em que recebe, do adquirente da mercadoria (substituído tributário), o pagamento da sua operação, o substituto tributário é reembolsado do valor de ICMS que precisou recolher antecipadamente ao Fisco estadual relativo ao fato gerador presumido.

Em outros termos, ao emitir a nota fiscal de venda, o substituto tributário destaca e recolhe as seguintes modalidades de ICMS:

- a) O “ICMS próprio”, que é relativo ao fato gerador praticado pelo próprio substituto tributário; e
- b) O “ICMS-ST”, que se refere ao fato gerador presumido que será praticado pelo substituído tributário.

A primeira modalidade de ICMS, por força do inciso I do §1º do art. 13 da Lei nº 87/1996⁵⁵, é embutida no próprio preço de venda das mercadorias, assim, ao ser destacada na

⁵⁴ BRASIL. Convênio S/N, de 15 de dezembro de 1970. Disponível: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/sinief/cvsn_70. Acesso em: 16 de novembro. “Art. 19. A nota fiscal conterá, nos quadros e campos próprios, observada a disposição gráfica dos modelos 1 e 1-A, as seguintes indicações: (...) V - no quadro “CÁLCULO DO IMPOSTO”: (...) d) o valor do ICMS retido por substituição tributária, quando for o caso;”.

⁵⁵ 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

nota fiscal, o seu montante não altera o valor total desse documento fiscal. No caso da segunda modalidade, por não ser vinculada ao fato gerador praticado pelo substituto tributário, o seu destaque majora o valor final da nota fiscal de venda, correspondendo a uma espécie de restituição do valor pago de forma antecipada e presumida.

A legislação federal, no §4º do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77⁵⁶, permite que o substituto tributário exclua o valor de “ICMS-ST” destacado na nota fiscal da base de cálculo das suas contribuições de PIS/COFINS, visto que esse imposto não integra o conceito de receita bruta.

Todavia, essa regra não se aplica para o substituído tributário, tendo em vista que não existe dispositivo legal permitindo, de forma expressa, a exclusão do “ICMS-ST” da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS devidas por ele.

Além disso, não é possível também aplicar, pelo menos de forma literal, a tese fixada no RE nº 574.706/PR, haja vista que, ao emitir a nota fiscal de venda da sua mercadoria, o substituído tributário é impedido pela legislação tributária estadual de destacar o ICMS incidente, tendo em vista o recolhimento já realizado pelo substituto tributário, o que majora a carga tributária do substituído.

Para entender essa majoração, vale analisar a substituição progressiva presente no §1º do art. 532 do Decreto nº 24.569/1997⁵⁷, em que é determinado que os estabelecimentos industriais estabelecidos no Estado do Ceará são responsáveis pela retenção e recolhimento do ICMS devido em todas as operações internas realizadas com leite em pó, leite longa vida, bebida láctea, leite condensado, creme de leite, café torrado e moído, café solúvel e queijos.

transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 26 de setembro de 2022. “Art. 13 (...) § 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive nas hipóteses dos incisos V, IX e X do caput deste artigo: I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;”.

⁵⁶ BRASIL. **Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977**. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm. Acesso em: 16 de novembro de 2022. “Art. 12. (...) §4º Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário.”

⁵⁷ ESTADO DO CEARÁ. **Decreto nº 24.569, de 31 de julho de 1997**. Consolida e regulamenta a legislação do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá outras providências. Disponível em: <http://api2.sefaz.ce.gov.br/alfresco/AlfrescoWS/public/download?node=64636465363661342d356434362d346637312d383061392d6235373939376262643232642d5f2d736566617a5f6c656769735f757365722d5f2d354d79713549402d51564649>. Acesso em: 24 de outubro de 2022. “Art. 532. Fica atribuída, por ocasião da entrada neste Estado, ao destinatário e ao importador, na qualidade de contribuinte substituto, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes realizadas com: (...) § 1º A responsabilidade tributária prevista no caput aplica-se também às operações internas, realizadas pelos estabelecimentos industriais, sediados neste Estado.”

Isso significa que, quando os estabelecimentos industriais realizarem a venda das mercadorias enumeradas acima, de sua produção, terão que recolher o “ICMS próprio”, isto é, o ICMS devido pelo fato gerador praticado por ele eles enquanto contribuintes, bem como terão que arcar com o ICMS refere aos fatos geradores que irão ser praticados pelos comerciantes atacadista e varejista (substituídos tributários), o “ICMS-ST”, na figura de substitutos tributários.

Ao adquirirem as mercadorias dos estabelecimentos industriais, os substituídos receberam a sua respectiva nota fiscal de aquisição, que estarão com o valor de “ICMS-ST” destacado e majorando o valor desse documento, como esclarecido acima. No entanto, ao realizarem a revenda dessas mercadorias para o consumidor final, os substituídos tributários são proibidos de realizar o destaque do valor pago a título de “ICMS-ST” na sua nota fiscal de venda.

Isso ocorre, pois, o art. 451 do Decreto nº 24.569/1997⁵⁸ impõe que, após o recolhimento do “ICMS-ST” pelas indústrias, não será exigido pagamento complementar de ICMS nas saídas internas subsequentes.

Por conta dessa vedação e para não suportar o ônus do “ICMS-ST”, o substituído tributário embute o valor desse imposto no preço de revenda da mercadoria. Assim, ao receber, do consumidor final, o pagamento do preço da mercadoria, parte desse valor reembolsa o substituído pelo pagamento do “ICMS-ST” destacado na nota fiscal de aquisição, emitida pelo substituto tributário.

O problema é que, ao adotar essa técnica de reembolso, o substituído está levando o “ICMS-ST” para a tributação das suas contribuições PIS e COFINS, visto que tais contribuições possuem como base de cálculo a receita ou faturamento da pessoa jurídica, o que, em regra, inclui todo o valor recebido pelo preço da mercadoria.

No entanto, considerando que o “ICMS-ST” destacado na nota fiscal pelo substituto se refere ao imposto vinculado ao fato gerador que será praticado pelo substituído, ou seja, se trata do ICMS que o substituído deveria recolher, na posição de contribuinte, caso

⁵⁸ ESTADO DO CEARÁ. **Decreto nº 24.569, de 31 de julho de 1997**. Consolida e regulamenta a legislação do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá outras providências. Disponível em: <http://api2.sefaz.ce.gov.br/alfresco/AlfrescoWS/public/download?node=64636465363661342d356434362d346637312d383061392d6235373939376262643232642d5f2d736566617a5f6c656769735f757365722d5f2d354d79713549402d51564649>. Acesso em: 24 de outubro de 2022. “Art. 451. Nas saídas subsequentes ao pagamento do ICMS por substituição tributária, não mais será exigido pagamento complementar do imposto, cabendo no entanto nas operações interestaduais, a retenção do ICMS devido pelo adquirente nos termos estabelecidos pelos correspondentes convênios e protocolos”.

não fosse aplicado o regime de substituição tributária, a sua inclusão na base de cálculo das contribuições PIS e COFINS começou a ser questionada pelas empresas.

Com base no entendimento firmado no RE nº 574.706/PR, no qual foi concluído que o ICMS, calculado por meio da apuração contábil, não integra o conceito de receita ou faturamento para fins de tributação das contribuições PIS e COFINS, os substituídos tributários entendem que o valor do “ICMS-ST”, embutido no preço de revenda da mercadoria, também não se enquadra no conceito definido nesse julgado e, por ser um caso análogo, deve receber o mesmo tratamento que o “ICMS normal”.

Ao analisar a possibilidade de o substituído tributário excluir o valor do “ICMS-ST” destacado e recolhido pelo substituto tributário da base de cálculo das suas contribuições PIS e COFINS, alguns tribunais federais firmaram entendimento contrário, ponderando que não seria possível aplicar o entendimento firmado no julgado do RE nº 574.706/PR a este caso.

Além de alegarem que, durante do julgamento do recurso extraordinário supracitado, o STF não considerou o regime de substituição tributária, os defensores desta interpretação afirmam a aplicação do regime de substituição tributária impede a incidência da contribuição do PIS e da COFINS sobre o ICMS vinculado ao fato gerador do substituído tributário, tendo em vista que o seu recolhimento é feito antecipadamente pelo substituto tributário.

Desta forma, como a receita do substituído não é impactada pela incidência do ICMS, mas tão somente os seus custos, tendo em vista que o valor destacado do “ICMS-ST” soma-se ao valor total da nota fiscal de aquisição da mercadoria, esse imposto não pode ser excluído da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS, pois nunca foi formalmente incluído.

É nesse sentido que a jurisprudência majoritária do TRF da 5ª região vem decidindo sobre essa matéria, argumentando, inclusive, que a ausência de destaque de ICMS na nota fiscal emitida pelo substituído é outra prova de que esse imposto não foi formalmente incluído na base das mencionadas contribuições sociais, como pode ser observado na ementa dos precedentes abaixo:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS PRÓPRIO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. PRECEDENTE DO STF (RE 574.706/PR). POSSIBILIDADE. ICMS/ST. NÃO CABIMENTO. INEXISTÊNCIA DE RECOLHIMENTOS POSTERIORES. VOTO DA MINISTRA RELATORA DO RE 574.706/PR (TEMA 69). RATIO DECIDENDINÃO APLICADA AO ICMS/ST. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL.

DEVIDA. EXCLUSÃO DO PIS E COFINS DE SUA PRÓPRIA BASE. COMPENSAÇÃO.

1. Trata-se de apelação interposta por ELETROFLASH EIRELI contra sentença proferida pelo Juízo da 1ª Vara Federal de Pernambuco, que denegou a segurança pleiteada. 2. No que tange ao ICMS próprio, no RE 574.706/PR, julgado sob o regime do art. 1.036 do CPC, o Plenário do STF assentou que o ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS, tendo em vista que a arrecadação do ICMS não se enquadra entre as fontes de financiamento da seguridade social previstas nas Constituições, pois não representa faturamento ou receita, mas apenas ingresso de caixa ou trânsito contábil a ser totalmente repassado ao fisco estadual. (Notícias STF, 15/03/2017). 3. **No regime da substituição tributária, previsto no art. 150, parágrafo 7º, da CF, o contribuinte substituto é responsável por, antecipadamente, calcular e efetuar o pagamento do tributo devido na operação própria e nas operações subsequentes, desobrigando os contribuintes sucessivos (substituídos) desse recolhimento. No caso do ICMS, o responsável eleito pelo pagamento do tributo, chamado substituto, deverá recolher não apenas o ICMS referente à operação por ele realizada (ICMS próprio), mas também será responsável pela retenção e pagamento do ICMS relativo às operações subsequentes, dos chamados substituídos. Portanto, o contribuinte substituto ao realizar a saída da mercadoria destaca o ICMS da operação própria e o ICMS das operações futuras, dispensando as operações subsequentes do referido destaque.** 4. No caso dos autos, é comerciante atacadista e varejista de materiais elétricos e componentes eletrônicos e, nessa condição, atua como substituído tributário no regime tributação do ICMS/ST, nada recolhendo a título de ICMS na saída das mercadorias de seu estabelecimento, porque o imposto já foi antecipadamente pago por completo, para toda a cadeia, pelo substituto tributário. Logo, não havendo o destaque do ICMS nas notas fiscais de venda, não cabe a exclusão do imposto da base de cálculo do PIS/COFINS. 5. No julgamento do RE 574.706/PR, a Ministra CARMEM LÚCIA, Relatora, ressaltou a condição do substituto tributário, afirmando que o recolhimento do ICMS/ST importa na transferência integral às Fazendas Públicas estaduais, sem a necessidade de compensação e, portanto, identificação de saldo a pagar, pois não há recolhimentos posteriores pelos demais contribuintes substituídos, levando-nos à conclusão de que a tese fixada pelo STF no julgamento do RE 574.706 (Tema 69) tem como premissa o efetivo recolhimento do ICMS pelo contribuinte. Assim, não há que se aplicar aratio decidendo RE 574.706/PR ao ICMS/ST. (...) 8. Não se acolhe o pedido de exclusão do ICMS-ST da base de cálculo do PIS e da COFINS. (...) 10. Apelação parcialmente provida.⁵⁹

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS-ST. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. LEGALIDADE. CREDITAMENTO AO SUBSTITUÍDO. DESCABIMENTO.

1. Remessa oficial e apelações interpostas em face de sentença que, em sede de ação mandamental, concedeu a segurança, para assegurar o direito da parte autora de não incluir o valor do ICMS-ST na base de cálculo do PIS e da COFINS, bem como a compensação dos valores indevidamente recolhidos, atualizados pela Taxa SELIC, observando-se a prescrição quinquenal. (...) 4. As questões devolvidas a esta Corte dizem respeito à exclusão do ICMS-ST das bases de cálculo do PIS e da COFINS, bem como ao direito da impetrante ao creditamento do PIS e da COFINS sobre os valores de ICMS-ST decorrentes da aquisição de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. **5. Quanto à primeira questão, a Segunda Turma deste Regional entende que não se aplica ao ICMS pago em regime de substituição tributária o entendimento esposado pelo STF nos autos do RE 574.706/PR, no**

⁵⁹ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. AC nº 08038739520184058300. Relator: Desembargador Federal Leonardo Augusto Nunes Coutinho. Data do julgamento: 12/10/2019. Data da publicação: 12/10/2019. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/trf-5/770922099>. Acesso em: 17 de novembro de 2022.

sentido de se excluir a quantia da base de cálculo do PIS e da COFINS. Os valores a título de ICMS-ST são pagos de forma antecipada por quem antecede o contribuinte na cadeia de produção/comercialização, sendo, assim, descabida a alegação de que a repercussão de tal cobrança na quantia que lhe é exigida tratar-se-ia de receita bruta que lhe pertence, pois sequer ingressara em sua contabilidade, de modo que desprovida se apresenta a apelação do contribuinte. Precedente: PJE 0806294-69.2020.4.05.8500, rel. Des. Federal Paulo Roberto de Oliveira Lima, 2ª Turma., julg. em 13/07/2021.

6. O ônus de todo e qualquer tributo é sempre suportado pelo consumidor final. Logo, no caso dos autos, a autora não é contribuinte nem de fato e nem de direito, daí que não há sentido na exclusão de parte do faturamento como pretendido. Precedente: TRF5, PJE 0816365-06.2019.4.05.8100, rel. Des. Federal Paulo Cordeiro, Julgado em sessão ampliada de 21/09/2020. 7. Desse modo, assiste razão à Fazenda Nacional quanto à exclusão (dedução) dos valores do ICMS-ST da base de cálculo das citadas contribuições. (...) Remessa oficial e apelação da Fazenda Nacional providas, para indeferir o pedido quanto à exclusão do ICMS-ST da base de cálculo do PIS e da COFINS. Apelo da empresa impetrante desprovido. Segurança denegada.”⁶⁰

Após o julgamento do RE nº 1.258.842/RS⁶¹, em que o STF concluiu pela ausência de repercussão geral desta matéria, pois, no seu entendimento, trata-se de matéria de natureza infraconstitucional, a 2ª turma do STJ começou a apreciá-la e, se alinhando ao entendimento exposto acima, os ministros estão vedando a exclusão do “ICMS-ST” destacado e recolhido antecipadamente pelo substituto da base de cálculo da contribuição do PIS e da COFINS devidas pelo substituído tributário.

Fundamentando-se no fato de que não há tributação em cadeia, visto que a cobrança de todo o ICMS é concentrada no substituto tributário, bem como na ausência de destaque de ICMS nas notas fiscais emitidas pelo substituído, os ministros da 2ª turma do STJ alegam que, com a instituição da substituição tributária, a tributação desse imposto passa de indireta para direta, o que transforma o substituído em mero contribuinte econômico do tributo em questão.

Desta forma, como não há formalmente qualquer parcela recebida pelo substituído

⁶⁰ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. AC nº 08071425820214058100. Relator: Desembargador Federal Paulo Machado Cordeiro. Data do julgamento: 14/12/2021. Data da publicação: 14/12/2021. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/trf-5/1347463772>. Acesso em: 17 de novembro de 2022.

⁶¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 1.258.842/RS. Relator: Ministro Antônio Carlos Ferreira. Data de julgamento: 14/08/2020. Data de publicação: 15/09/2020. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5862102>. Acesso em: 15 de novembro de 2022. “EMENTA Recurso extraordinário. Direito Tributário. Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Substituição tributária progressiva. Destaque nas notas fiscais. Recolhimento antecipado pelo substituto. Base de cálculo. Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS). Matéria infraconstitucional. Ausência de repercussão geral. Recurso extraordinário a que se nega seguimento. Firmada a seguinte tese de repercussão geral: É infraconstitucional, a ela se aplicando os efeitos da ausência de repercussão geral, a controvérsia relativa à inclusão do montante correspondente ao ICMS destacado nas notas fiscais ou recolhido antecipadamente pelo substituto em regime de substituição tributária progressiva na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS”.

a título de ICMS a ser repassada ao Estado, tudo aquilo que o substituído recebe pela venda de suas mercadorias é preço, que constitui o seu faturamento e, conseqüentemente, a base de cálculo das suas contribuições PIS e COFINS, não guardando qualquer relação formal com o “ICMS-ST” já recolhido pelo substituto.

Assim, caso ocorra o repasse desse imposto do substituído para o consumidor final, este seria somente uma repercussão econômica, fato que não legitima o pedido de exclusão. Segue abaixo dois precedentes recentes da 2ª turma do STJ nesse sentido:

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS-ST RELATIVO ÀS OPERAÇÕES EM QUE A IMPETRANTE FIGURA COMO SUBSTITUÍDA TRIBUTÁRIA. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO, PELA CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDA, DO ICMS-ST DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS. ACÓRDÃO RECORRIDO EM CONSONÂNCIA COM A JURISPRUDÊNCIA DO STJ. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.

I. Agravo interno aviado contra decisão que julgara Recurso Especial interposto contra acórdão publicado na vigência do CPC/2015. II. Na origem, trata-se de Mandado de Segurança, no qual se pleiteou a exclusão, tanto do ICMS destacado na nota fiscal, quanto do ICMS-ST relativo às operações em que a impetrante figura como substituída, da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, bem como a compensação dos valores recolhidos, a tal título. (...) III. **Na forma da jurisprudência do STJ, "o ICMS-ST é recolhido pelo substituto tributário (responsabilidade tributária por substituição) e não pelo substituído, assumindo a feição de tributação direta (e não indireta como o ICMS regular), não havendo que se falar em não-cumulatividade, já que não há tributação em cadeia. Desse modo, não está destacado nas notas fiscais de saída do substituído, donde se conclui que este (substituído) é mero contribuinte econômico do tributo em questão. Nessa condição, o substituto pode optar por absorver o impacto econômico da exação sem repassá-lo ao substituído. Tal significa que tudo aquilo que o substituído recebe pela venda de suas mercadorias e/ou serviços a terceiros é preço e, como tal, constitui receita bruta/faturamento seu, não guardando qualquer relação com o ICMS-ST já recolhido pelo substituto. Não há formalmente qualquer parcela recebida pelo substituído a título de ICMS a ser repassada ao Estado, já que os valores já o foram repassados previamente pelo substituto, havendo apenas a repercussão econômica desse repasse (que pode ou não existir) e que não legitima o pleito (já que o substituto pode ou não aumentar o valor da mercadoria para pagar o ICMS-ST). À toda evidência, o ICMS-ST não pode ser excluído da base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS devidos pelo substituído simplesmente porque jamais esteve formalmente incluído nessa mesma base de cálculo. É da natureza de todos os tributos a repercussão econômica. Os informes de 'ICMS Cobrado Anteriormente por ST' preenchidos eletronicamente pelo substituído existem apenas para efeito de controle fiscal"** (STJ, AgInt no REsp 1.885.048/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 18/12/2020). Em igual sentido: STJ, AgInt no REsp 1.910.679/RS, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, DJe de 25/06/2021. IV. Agravo interno improvido.⁶²

⁶² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgInt no AgInt no REsp nº 1.898.511/SC**. Relatora: Min. Assusete Magalhães. Data de julgamento: 09/08/2021. Data de publicação: 16/08/2021. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202002555880&dt_publicacao=16/08/2021. Acesso em: 17 de novembro de 2022.

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/2015. AGRAVO INTERNO EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXCLUSÃO DO VALORES REFERENTES A ICMS-SUBSTITUIÇÃO (ICMS- ST) DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVAS DEVIDAS PELO SUBSTITUÍDO. IMPOSSIBILIDADE.

1. O ICMS-ST não pode ser excluído da base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS devidos pelo substituído simplesmente porque jamais esteve formalmente incluído nessa mesma base de cálculo. É da natureza de todos os tributos a repercussão econômica. Os informes de "ICMS Cobrado Anteriormente por ST" preenchidos eletronicamente pelo substituído existem apenas para efeito de controle fiscal, não o transformando em contribuinte de direito da exação, mas apenas informando sua repercussão econômica o que não é suficiente para possibilitar a "exclusão" pretendida. (...) 3. Agravo interno não provido.”⁶³

Entretanto, o entendimento exposto, que defende uma interpretação mais restritiva do entendimento firmado no RE nº 574.706/PR, merece algumas considerações.

Conforme esclarecido no início deste capítulo, para não suportar o ônus fiscal do “ICMS-ST” pago ao substituto na aquisição da mercadoria, o substituído embute o valor desse imposto no preço de revenda da mercadoria. Assim, ao receber seu pagamento do consumidor final, todo o valor recebido pelo preço da mercadoria é tributado pelas contribuições PIS e COFINS, não sendo segregado o que se refere efetivamente ao preço da mercadoria e o que se refere ao “ICMS-ST” embutido.

Em outros termos, com base nesse procedimento de reembolso aplicado pelo substituído, pode-se afirmar que o valor do “ICMS-ST” destacado e recolhido antecipadamente pelo substituto encontra-se formalmente incluído na base de cálculo das contribuições PIS e COFINS devidas pelo substituído.

Esse procedimento, aliás, foi confirmado pela Receita Federal do Brasil (RFB) no Parecer Normativo nº 77, de 23/10/86, editado pelo Coordenador do Sistema de Tributação (CST), que no seu item 7.1 confirma a inclusão do “ICMS-ST” na base de cálculo das contribuições sociais do substituído, como pode ser observado abaixo:

“(…) A Lei Complementar nº 44, de 07 de dezembro de 1983, acrescentou os parágrafos 3º e 4º ao artigo 6º e parágrafos 9º e 10º ao artigo 2º do Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, para tratar do regime de substituição tributária, ficando definidos a base de cálculo, o fato gerador e o contribuinte (substituto e substituído) e concedendo competência à lei estadual para inclusão de produtos neste sistema.

6.1 - Esta sistemática, a que estão obrigados os produtores, industriais, atacadistas, ou até transportadores de diversos produtos quando da venda a atacadistas ou comerciantes varejistas, atribui ao remetente a responsabilidade de reter e recolher o

⁶³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgInt no REsp nº 1.885.048/RS**. Relator: Min. Mauro Campbell Marques. Data de julgamento: 16/12/2020. Data de publicação: 18/12/2020. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202001775969&dt_publicacao=18/12/2020. Acesso em: 17 de novembro de 2022.

imposto incidente sobre as operações subsequentes, realizadas com as referidas mercadorias, na qualidade de contribuinte substituto.

6.2 - O ICM referente à substituição tributária é destacado na Nota-Fiscal de venda do contribuinte substituto e cobrado do destinatário, porém, constitui uma mera antecipação do devido pelo contribuinte substituído.

7. Os atacadistas ou comerciantes varejistas, ao efetuarem a venda dos produtos, cujo ICM tenha sido retido pelo contribuinte substituto, não destacarão na Nota-Fiscal a parcela referente ao imposto retido, mas no preço de venda dessas mercadorias, efetivamente estará contido tal imposto, devendo ser considerado como base de cálculo para as Contribuições ao PIS/PASEP e FINSOCIAL, desses contribuintes, o valor total da operação.

7.1 - Portanto, não integra a base de cálculo das Contribuições ao PIS/PASEP e ao FINSOCIAL do contribuinte substituto, a parcela do ICM referente pelo ao regime de substituição tributária, porque aquele valor será computado na base de cálculo daquelas contribuições quando recolhidas contribuinte substituído.⁶⁴

Logo, pode-se afirmar que é possível identificar a transferência formal do encargo financeiro do “ICMS-ST” pela análise das notas fiscais de aquisição, emitidas pelo substituto tributário e com destaque do imposto, e pela escrituração contábil do substituído, que deixa claro a composição do preço de revenda da mercadoria, com o valor desse imposto embutido.

Melhor dizendo, quando o substituído tributário salda a quantia de “ICMS-ST” destacada na nota fiscal emitida pelo substituto tributário e, em seguida, embute tal valor no preço de venda do produto, ocorre a repercussão jurídica e econômica desse imposto pago antecipadamente.

Portanto, pode-se dizer que se trata de questão análoga ao caso que foi julgado no RE nº 574.706/PR, ou seja, diz respeito à extensão do conceito de receita para efeitos de incidência do PIS/Cofins, nos termos do artigo 195, inciso I, alínea b, da CRFB/88, merecendo análise pelo STF e a reafirmação da tese jurídica fixada no tema de repercussão geral nº 69.

O que comprova também a similaridade dessas duas situações é o fato de que o regime da substituição tributária não desnatura o fato gerador do ICMS, o que ocorre é apenas uma antecipação do recolhimento desse imposto pelo substituto. Melhor dizendo, quando esse imposto é apurado pelo regime da apuração contábil (“ICMS normal”) ou pelo regime da

⁶⁴ BRASIL. **Parecer Normativo CST nº 77, de 23 de outubro de 1986.** 7.01.25.35 - CONTRIBUIÇÃO PARA O FINSOCIAL. 7.01.30.03 - CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS-PASEP. Base de Cálculo. O ICM referente às operações próprias da empresa compõe o preço da mercadoria, e, conseqüentemente, o faturamento. Sendo um imposto incidente sobre vendas, deve compor a receita bruta para efeito de base de cálculo das Contribuições ao PIS/PASEP e FINSOCIAL. Entretanto, o ICM referente à substituição tributária não integra a base de cálculo do contribuinte substituto no tocante às suas Contribuições para o PIS/PASEP e FINSOCIAL, por constituir uma mera antecipação do devido pelo contribuinte substituído. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=30951#:~:text=Norm.,CST%20n%C2%BA%2077%2F1986&text=O%20ICM%20referente%20C3%A0s%20opera%C3%A7%C3%B5es,ao%20PIS%20PASEP%20e%20FINSOCIAL>. Acesso em: 18 de novembro de 2022.

substituição tributária, se estaria diante do mesmo imposto, porém, com o momento de recolhimento diferente.

Desta forma, por possuírem a mesma natureza, deve ser conferido ao “ICMS-ST” o mesmo tratamento conferido ao “ICMS normal” no RE nº 574.706/PR, declarando que o valor do “ICMS-ST” embutido no preço de revenda da mercadoria não integra o conceito de faturamento ou receita.

Segue abaixo dois precedentes, um da 4ª turma do TRF da 3ª Região e outro da 3ª turma do TRF da 2ª Região, que adotaram esse entendimento:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. APELAÇÃO. PRELIMINARES. AUSÊNCIA DE INTERESSE DE AGIR E INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. NÃO CONFIGURAÇÃO. EXCLUSÃO DO ICMS E DO ICMS-ST DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. POSSIBILIDADE. COMPENSAÇÃO A PARTIR DE 15.03.2017 (RE 574.706). RECURSO DA UNIÃO FEDERAL E REEXAME NECESSÁRIO PROVIDOS EM PARTE. (...) - A matéria relativa à exclusão dos valores de ICMS das bases de cálculo das contribuições ao PIS e da COFINS foi pacificada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 574.706, o qual, por maioria e nos termos do voto da Relatora, ao apreciar o tema 69 da repercussão geral, deu provimento ao recurso extraordinário e fixou a seguinte tese: O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins (STF, Plenário, 15.3.2017). No entanto, não houve discussão a respeito das operações realizadas pelos substituídos tributários em que não há destaque do imposto estadual por ter havido o recolhimento de forma antecipada pelos contribuintes substitutos (o denominado "ICMS-ST"), o que requer um detalhamento específico. - Em sessão realizada em 13/05/2021, o Tribunal Pleno do STF julgou o ED oposto contra o acórdão que julgou o RE 574.706, no sentido de acolher, em parte, os embargos de declaração, para modular os efeitos do julgado cuja produção haverá de se dar após 15.3.2017 - data em que julgado o RE nº 574.706 e fixada a tese com repercussão geral "O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS" -, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até a data da sessão em que proferido o julgamento, vencidos os Ministros Edson Fachin, Rosa Weber e Marco Aurélio. Por maioria, rejeitou os embargos quanto à alegação de omissão, obscuridade ou contradição e, no ponto relativo ao ICMS excluído da base de cálculo das contribuições PIS-COFINS, prevaleceu o entendimento de que se trata do ICMS destacado, vencidos os Ministros Nunes Marques, Roberto Barroso e Gilmar Mendes. Tudo nos termos do voto da Relatora. Presidência do Ministro Luiz Fux. Plenário, 13.05.2021. - **No precedente mencionado, restou examinada a não-cumulatividade do ICMS tanto sob o ponto de vista contábil quanto o jurídico (página 23 do inteiro teor do acórdão) e concluiu-se no sentido de que não faz parte da definição constitucional de faturamento para fins de apuração das bases de cálculo do PIS/COFINS. Dessa forma, bem como considerado que o tema dos autos trata do mesmo enquadramento, porém tão somente em relação a uma técnica diferenciada de arrecadação, qual seja, a substituição tributária, traduz-se de suma importância a análise pormenorizada do instituto da não-cumulatividade (utilizada expressamente na fundamentação do acórdão relativo ao RE n. 574.706), a fim de se chegar a uma conclusão acertada sobre a questão. - Com base na metodologia do cálculo inerente à substituição tributária, a qual evidencia que, ao adquirir a mercadoria para revender, o substituído tão somente reembolsa ao substituto o valor recolhido por este antecipadamente, a título de ICMS-ST, bem como haja vista o decidido pelo Supremo Tribunal Federal no que toca à impossibilidade de se incluir o ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS, concluiu no sentido de que a adoção de**

procedimento diverso configura violação constitucional e, portanto, tem o substituído o direito à exclusão desse quantum, especialmente como consequência do próprio princípio da não-cumulatividade. (...) - Preliminares rejeitadas. Apelação e reexame necessário parcialmente providos.⁶⁵

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. REMESSA NECESSÁRIA. RECURSO DE APELAÇÃO. INCLUSÃO DO ICMS E DO ICMS-ST NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E A COFINS. IMPOSSIBILIDADE. RE 574.706/PR. REPERCUSSÃO GERAL. 1. O ponto principal do debate jurídico trazido neste recurso de apelação diz respeito à possibilidade de inclusão do ICMS e do ICMS-ST na base de cálculo da contribuição ao PIS e a COFINS. 2. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do RE 574.706/PR decidiu que o ICMS não integra a base de cálculo das contribuições para o PIS e para a COFINS. Ao finalizar o julgamento do recurso com repercussão geral reconhecida, os Ministros entenderam que o valor arrecadado a título de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte e, dessa forma, não pode integrar a base de cálculo dessas contribuições, que são destinadas ao financiamento da seguridade social. 3. A arrecadação do ICMS não se enquadra entre as fontes de financiamento da seguridade social previstas na Constituição Federal, pois não representa faturamento ou receita, representando apenas ingresso de caixa ou trânsito contábil a ser totalmente repassado ao Fisco estadual. **4. O mesmo raciocínio deve ser aplicado em relação ao ICMS-Substituição (ICMS-ST). O ICMS-ST é tributo recuperável, visto que é embutido no preço praticado pelo contribuinte substituído quando da revenda do produto ao consumidor final. Assim, analisada a operação de venda ao consumidor final, resta evidente a necessidade de se dar ao ICMS-ST o mesmo tratamento conferido ao ICMS destacado na nota fiscal fora do regime de substituição tributária. Em ambos os casos o valor relativo ao imposto estadual constitui ônus fiscal que não integra o patrimônio do contribuinte substituído. Não se trata, pois, de receita ou faturamento do contribuinte (substituído), ainda que tenha sido embutido no preço da mercadoria.** (...) 6. Desprovida a remessa necessária e o recurso de apelação interposto pela UNIÃO.⁶⁶

Para reforçar essa tese, vale mencionar o voto proferido pela Ministra Rosa Weber no RE nº 574.706/PR, que traz o conceito constitucional de receita. Apoiada no conceito de receita pública definida por Aliomar Baleeiro, a ministra esclarece que receita é o ingresso financeiro que se integra no patrimônio da empresa na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições, veja:

⁶⁵ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. ApCiv. nº 5018598-46.2019.4.03.6105. Relator: Desembargador Federal André Nabarrete Neto. Data de julgamento: 24/10/2022. Data de publicação: 26/10/2022. Disponível em: <https://web.trf3.jus.br/base-textual/Home/ListaColecao/9?np=1>. Acesso em: 18 de novembro de 2022.

⁶⁶ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. APL nº 2017.50.01.022512-9. Relator: Desembargador Federal Theophilo Antônio Miguel Filho. Data de julgamento: 12/09/2019. Data de publicação: 17/09/2019. Disponível em: https://www10.trf2.jus.br/consultas/?movimento=cache&q=cache:eWRJJDsRTLkJ:ementas.trf2.jus.br/apolo/dat abucket/idx%3Fprocesso%3D201750010225129%26coddoc%3D2258203%26datapublic%3D2019-09-18%26pagdj%3D403-418+2017.50.01.022512-9&site=v2_jurisprudencia&client=v2_index&proxystylesheet=v2_index&lr=lang_pt&ie=UTF-8&output=xml_no_dtd&access=p&oe=UTF-8. Acesso em: 18 de novembro de 2022.

Com a EC nº 20/1998, que deu nova redação ao art. 195, I, da Lei Maior, passou a ser possível a instituição de contribuição para o financiamento da Seguridade Social alternativamente sobre o faturamento ou a receita (alínea “b”), conceito este mais largo, é verdade, mas nem por isso uma carta em branco nas mãos do legislador ou do exegeta. Trata-se de um conceito constitucional, cujo conteúdo, em que pese abrangente, é delimitado, específico e vinculante, impondo-se ao legislador e à Administração Tributária. Cabe ao intérprete da Constituição Federal defini-lo, à luz dos usos linguísticos correntes, dos postulados e dos princípios constitucionais tributários, dentre os quais sobressai o princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF).

(...)

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 “dado positivo para a mutação patrimonial”.⁶⁷

Logo, considerando que o valor do “ICMS-ST” embutido no preço de revenda da mercadoria refere-se à restituição do ônus fiscal pago pelo substituído ao substituto quando da aquisição da mercadoria, pode-se afirmar que esse ingresso financeiro possui reservas ou condições, não se enquadrando no conceito constitucional de receita, uma vez que não representa um acréscimo patrimonial, mas sim a recuperação do gasto efetuado.

Além disso, como o “ICMS-ST” não constitui tributo diverso do “ICMS normal”, vale mencionar que impossibilitar a exclusão do “ICMS-ST” da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS devidas pelo substituído configura ofensa ao princípio da isonomia tributária.

Isso ocorre, pois, se estaria concedendo tratamento diferenciado entre os contribuintes sujeitos ao regime da substituição tributária e os contribuintes que apuram o ICMS no regime da apuração contábil.

Exemplificando, na hipótese do Estado do Ceará implementar a substituição tributária em relação à fabricação e comercialização de chapéus e não a fazer em relação a fabricação e comercialização de cadeiras, esse estado estaria, indiretamente, restringindo os fabricantes e comerciantes de chapéus de aplicar a tese fixada no RE nº 574.706/PR, enquanto os fabricantes e comerciantes de cadeiras poderiam aplicar, uma vez que apuram o ICMS no “regime normal” (apuração contábil).

O fato de uma pessoa jurídica ser obrigada ao regime de substituição tributária,

⁶⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 574.706/PR**. Tribunal Pleno. Relatora: Ministra Carmem Lúcia. Data de Julgamento: 15/03/2017. Data de Publicação: 02/10/2017. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur374677/false>. Acesso em: 12 de outubro de 2022. p. 78-80.

por si só, não justifica tratamento tributária distinto, tendo em vista que concerne somente à regime distinto de recolhimento, implementado pelo estado para promover uma maior eficiência na arrecadação e fiscalização do ICMS, e, por conta disso, não há razoabilidade que legitime a distinção.

Isso fica ainda mais claro quando se examina o caso de comerciantes da uma mesma mercadoria, porém, localizados em estados diferentes.

Cada estado, mediante edição de lei específica, tem a competência de implementar o regime de substituição tributária sobre a comercialização de qualquer mercadoria. Então, o Estado do Rio de Janeiro, por exemplo, pode submeter a comercialização de carros à substituição tributária, alegando que essa alteração é necessária para facilitar a arrecadação e fiscalização do ICMS incidente, ao passo que o Estado de São Paulo não entenda dessa forma, sujeitando os comerciantes de carros localizados no seu território ao “regime normal” (apuração contábil).

O efeito prático é que, com essa alteração legislativa, os comerciantes de carros localizados no Estado do Rio de Janeiro terão a base de cálculo das suas contribuições PIS e COFINS quantitativamente diferente da base de cálculo das contribuições devidas pelos comerciantes de carros localizados no Estado de São Paulo, mesmo que o faturamento de ambas as empresas seja idêntico.

Isso tudo, pois, os comerciantes de carros situados no Estado de São Paulo poderão excluir o ICMS da base de cálculo das suas contribuições sociais e os comerciantes situados no Estado do Rio de Janeiro não conseguirão, visto que estão obrigados a se submeter ao regime de substituição tributária.

Em outros termos, caso a exclusão do ICMS-ST seja vedada da base de cálculo da contribuição do PIS e da COFINS, estaria permitindo que uma opção legislativa de um estado, que versa sobre o momento do recolhimento de tributo, majore a base de cálculo de um tributo da União Federal.

Esse argumento, aliás, vem sendo aceito por algumas turmas do TRF da 3ª Região, como pode ser observado nos precedentes abaixo:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. EXCLUSÃO DO ICMS-ST DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. POSSIBILIDADE. COMPENSAÇÃO ADMINISTRATIVA. PARÂMETROS. RESTITUIÇÃO ADMINISTRATIVA. INVIABILIDADE.

1. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 574.706/PR, posicionou-se no sentido da inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, uma vez que o valor retido a título de ICMS não refletiria a riqueza e sim ônus fiscal. 2. Tal entendimento deve ser estendido também à

hipótese de exclusão do ICMS-ST da base de cálculo do PIS e da COFINS, considerando que a Suprema Corte no julgamento do referido precedente qualificado não fez nenhuma distinção quanto ao regime de tributação a que estaria submetido o ICMS para fins de exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS. Aplicar entendimento diverso no presente contexto, inclusive no que se refere ao pedido subsidiário da apelada de “limitação da exclusão do ICMS-ST do substituído àquele que revende ao consumidor final”, implicaria em verdadeira ofensa ao princípio da isonomia, diferenciando o contribuinte próprio do contribuinte substituído. 3. Ademais, em que pese o ICMS ter sido recolhido na etapa anterior pelo fabricante/indústria, o fato é que o substituído efetuou o reembolso desses valores. Efetivamente, foi ele quem pagou. Assim, o momento em que se dá esse recolhimento não altera o conceito de quais valores apenas passam pela escrita contábil da empresa. O substituído revenderá a mercadoria e embutirá no preço final o valor do imposto que já “reembolsou” ao substituto. A parcela de ICMS é destinada aos Estados, não sendo considerada, em nenhuma das etapas, parcela de faturamento. Destarte, não pode compor a base de cálculo do PIS e da COFINS. 4. O valor retido em razão do ICMS-ST não pode ser incluído na base de cálculo do PIS e da COFINS, sob pena de violar o art. 195, I, b, da CF. (...) 16. Apelação parcialmente provida.⁶⁸

ICMS. EXCLUSÃO DO ICMS-ST DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS. POSSIBILIDADE. 1. O Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706-PR, com repercussão geral, reconheceu que o valor arrecadado a título de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte; dessa forma, a parcela correspondente àquela exação não pode integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS. 2. Tema 069: "O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS". 3. **Não houve discussão a respeito das operações realizadas pelos substituídos tributários em que não há destaque do imposto estadual por ter havido o recolhimento de forma antecipada pelos contribuintes substitutos (o denominado "ICMS-ST").** 4. **Nesse caso, de venda de mercadorias sujeita ao ICMS-ST, o Fisco não permite a dedução pretendida. Contudo, como se trata do mesmo tributo diferenciando-se apenas pelo regime tributário, deve ser dado o tratamento idêntico ao ICMS recolhido pelo próprio contribuinte.** 5. No que toca ao montante pago pelo substituído ao adquirir mercadorias do substituto, encontra-se incluído no preço de aquisição do produto tanto o ICMS relacionado à operação de venda deste último (“ICMS próprio”) quanto o que o substituído deveria recolher aos cofres estaduais no momento da revenda. 6. **Legitimidade do direito à exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS, sob pena de afronta ao princípio da isonomia (artigo 150, inciso II, da CF/88), inclusive porque a restrição nesse contexto implica tratamento desigual entre os que adquirem produtos sujeitos à substituição tributária e aqueles que são responsáveis pelo pagamento de seu próprio ICMS.** 7. No valor total da nota não há destaque de ICMS, uma vez que já foi pago antecipadamente pelo substituto tributário, ou seja, o substituído, ao pagar ao substituto tributário o valor total expresso na nota fiscal, ARCA com o quantum concernente ao ICMS-ST e, em consequência, adiciona esse ônus na etapa posterior (revenda ao próximo contribuinte) a fim de não restar economicamente prejudicado. (...) 9. Assim, no caso, deve ser reconhecido, na qualidade de substituído tributário, o direito à exclusão dos valores de ICMS-ST das bases de cálculo das contribuições ao PIS e da COFINS. (...) 10. Agravo provido.⁶⁹

⁶⁸ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. **ApCiv nº 5002291-02.2019.4.03.6110/SP**. Relator: Desembargador Federal Nery da Costa Junior. Data de Julgamento: 27/04/2021. Data de Publicação: 04/05/2021. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/trf-3/1317041413>. Acesso em: 20 de novembro de 2022.

⁶⁹ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. **AI nº 5027528-98.2020.4.03.0000/SP**. Relator: Desembargador Federal Marcelo Mesquita Saraiva. Data de Julgamento: 10/02/2021. Data de Publicação: 07/04/2021. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/trf-3/1190722992>. Acesso em: 20 de novembro de 2022.

Portanto, diante dos argumentos expostos, deve ser permitido a exclusão do “ICMS-ST”, destacado e recolhido pelo substituto tributário, da base de cálculo da contribuição do PIS e da COFINS devidas pelo substituído tributado, haja vista que esse ônus fiscal é embutido, pelo substituído, no preço de revenda da mercadoria e não representa um acréscimo patrimonial, mas sim a recuperação de um gasto efetuado, não se enquadrando no conceito constitucional de receita definido no RE nº 574.706/PR. Ademais, entender o contrário fere o princípio da isonomia tributária.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme discorrido no segundo capítulo, a sujeição passiva da obrigação tributária é composta por dois indivíduos, o contribuinte e o responsável tributário. O primeiro é a pessoa que possui relação direta e pessoal com o fato gerador, enquanto o segundo é um terceiro que a sua obrigação de pagar o tributo decorre de determinação expressa em lei.

Ainda nesse capítulo, foi analisado as duas modalidades de responsabilidade tributária, a responsabilidade por transferência e a responsabilidade por substituição, e verificado que, em relação à ambas as modalidades, a lei somente poderá definir um terceiro como responsável tributário de um crédito tributário caso esta pessoa seja vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, derivando essa necessidade da distribuição das competências tributárias presentes na CRFB/88.

Porém, foi visto também que, embora a responsabilidade pelo pagamento do tributo seja imputada a terceiro, isto não afasta a circunstância de que o fato gerador do tributo é imputável ao contribuinte, visto que o praticou, devendo o responsável ter condições de se ver ressarcido por ele.

Além disso, constatou-se que a responsabilidade por substituição, também chamada de substituição tributária, foi adotada como a principal técnica de tributação pela maioria dos Estados-membros sob a justificativa de promover uma maior eficiência na arrecadação e fiscalização dos seus tributos.

Em razão disso, foi aprofundado os estudos sobre as duas modalidades existentes de substituição tributária, a substituição tributária regressiva e a substituição tributária progressiva.

Na primeira modalidade, o terceiro indicado pela lei, denominado de substituto tributário, se responsabiliza pelo pagamento do tributo vinculado ao fato gerador praticado pelo substituído tributário, que é contribuinte localizado na fase anterior da cadeia de comercialização. Já na outra modalidade, o substituto tributário é responsável pelo recolhimento do tributo referente a fato gerador que será realizado, na próxima fase da cadeia de comercialização, pelo substituído tributário.

Foi abordado a importância da substituição tributária progressiva aos tributos plurifásicos sobre o consumo, tendo em vista que a sua instituição diminui bastante a complexidade dos impostos de natureza não cumulativa, como o ICMS e viabiliza a cobrança e a atividade fiscalizatória de tais tributos.

No terceiro capítulo foi feito um exame do histórico legislativo das contribuições PIS e COFINS com foco nas suas respectivas bases de cálculo, sendo concluído que, no momento atual, essas contribuições sociais estão uniformizadas.

Assim, verificou-se que, quando apuradas pelo regime cumulativo, a base de cálculo dessas contribuições é o faturamento da pessoa jurídica, que é entendido como o produto das atividades que integram o seu objeto social, enquanto a base de cálculo é a totalidade das receitas da pessoa jurídica quando tais contribuições são apuradas pelo regime não cumulativo.

Nesta toada, foi analisado, no quarto capítulo, todos os votos vencedores do julgamento do RE nº 574.706/PR, em que o STF reconheceu a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS, com o intuito de compreender o conceito constitucional de faturamento e receita.

Nesse contexto, foi possível extrair que receita o consiste no ingresso financeiro que se integra no patrimônio da empresa na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.

Ademais, constatou-se também que, durante o julgamento mencionado nos parágrafos anteriores, o STF foi silente a respeito das operações realizadas pelos substituídos tributários em que não há destaque do imposto estadual por ter havido o recolhimento de forma antecipada pelos contribuintes substitutos, o denominado “ICMS-ST”.

Assim, no final do quarto capítulo, passou-se a explorar o entendimento dos tribunais superiores, STJ e STF, sobre a possibilidade de aplicar, por analogia, o entendimento firmado no RE nº 574.706/PR nas operações efetuadas pelos substituídos tributários.

Quanto a isso, concluiu-se que caberá ao STJ decidir, de forma definitiva, esta temática através da apreciação dos REsp nº 1.896.678/RS e 1.958.265/SP, que se encontram afetados sob o rito dos recursos repetitivos e estão cadastrados na base de dados do STJ como o Tema nº 1.125, uma vez que o STF, durante o julgamento do RE nº 1.258.842/RS, entendeu que se trata de matéria infraconstitucional.

Apesar de ser uma decisão irrecurável, analisou-se toda a fundamentação citada pelo STF nesse julgamento. Na oportunidade, conclui-se que essa temática não foi abordada pela Suprema Corte à luz do conceito constitucional de receita para efeitos de incidência de PIS e COFINS, o que pode inviabilizar a sua discussão de forma ampla, resultando em uma enorme insegurança jurídica aos contribuintes.

No quinto capítulo, com o intuito de entender o pleito do contribuinte substituído sobre a necessidade de aplicação do entendimento do RE nº 574.706/PR nas suas operações, passou-se a examinar a operação da substituição tributária progressiva sob a sua ótica.

Durante esta análise, verificou-se que, nessa modalidade de substituição tributária, o substituto deve recolher o ICMS referente ao fato gerador que será praticado pelo substituído e, por força do art. 12, §4º do Decreto-Lei nº 1.598/77, poderá excluir da base de cálculo das suas contribuições PIS e COFINS o valor desse imposto. No entanto, não existe dispositivo legal expresso permitindo a mesma regra para o substituído.

Ademais, foi possível constatar que, com a implantação deste regime de recolhimento, o substituído fica impedido também de aplicar, pelo menos de forma literal, a tese fixada no RE nº 574.706/PR, visto que, ao emitir a sua nota fiscal de venda, o substituído tributário é impedido, por vedação da legislação tributária estadual, de destacar o ICMS incidente sobre o seu fato gerador, pois, tal imposto já foi recolhido pelo substituto tributário, o que majora a carga tributária de PIS e COFINS do substituído.

A majoração, como foi visto, decorre do procedimento realizado pelo substituído para recuperar o ônus do “ICMS-ST”, no qual é embutido o valor desse imposto no preço de revenda da mercadoria.

Nesta toada, objetivando verificar se este aumento na carga tributária justifica a exclusão do “ICMS-ST” da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS do substituído, foi analisado os argumentos favoráveis e desfavoráveis apresentados desta tese nos tribunais brasileiros.

O entendimento contrário a exclusão do “ICMS-ST”, que é adotado pela 2ª turma do STJ, defende que o repasse realizado para o consumidor final através da inclusão desse imposto no preço de revenda da mercadoria seria somente uma repercussão econômica, uma vez que todo o imposto é recolhido antecipadamente pelo substituto.

De acordo com esse entendimento, como o “ICMS-ST” não foi formalmente incluído na base das contribuições PIS e COFINS, tudo aquilo que o substituído receber pela venda de suas mercadorias é preço, que constitui o seu faturamento e, conseqüentemente, a base de cálculo das suas contribuições sociais, não guardando qualquer relação formal com o imposto já recolhido pelo substituto.

Contudo, conforme validado pela Receita Federal do Brasil no Parecer Normativo CST nº 77/86, confirmou-se que o substituído, por vedação da legislação estadual, pode se utilizar do preço da sua mercadoria para recuperar o valor do “ICMS-ST”, permitindo afirmar

que, com a execução desta técnica, ocorre a repercussão jurídica e econômica desse imposto pago antecipadamente.

É nesse sentido, aliás, o entendimento favorável a esta tese, afirmando que a implementação da substituição tributária não pode desnaturar o fato gerador do ICMS, dado que se trata somente de regime de recolhimento diferente, devendo o “ICMS-ST” receber o mesmo tratamento concedido ao “ICMS normal” pelo STF.

De acordo com esse entendimento, conclui-se que se trata de questão análoga ao caso julgado no RE nº 574.706/PR, em que se discute se o montante do imposto se enquadra no conceito constitucional de receita à luz da alínea “b” do inciso I do artigo 195 da CRFB/1988.

Para reforçar esta tese, evidenciou-se que o conceito constitucional de receita concedido pela Suprema Corte no RE nº 574.706/PR, que foi definido como qualquer ingresso financeiro que se integra no patrimônio da empresa na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.

Assim, considerando que o valor do “ICMS-ST” embutido no preço de revenda da mercadoria refere-se à restituição do ônus fiscal pago, pode-se afirmar que não representa um acréscimo patrimonial e, por isso, não integra nesse conceito de receita.

Por fim, foi possível concluir que caso a vedação à exclusão do “ICMS-ST” ofende o princípio da isonomia tributária, pois, se estaria concedendo tratamento tributário diferenciado entre os contribuintes sujeitos ao regime da substituição tributária e os contribuintes que apuram o ICMS no regime da apuração contábil.

Como o fato de uma pessoa jurídica ser obrigada ao regime de substituição tributária, por si só, não justifica tratamento tributária distinto, tendo em vista que concerne somente à regime distinto de recolhimento, implementado pelo estado para promover uma maior eficiência na arrecadação e fiscalização do ICMS, a ofensa à isonomia tributária estaria configurada.

REFERÊNCIAS

SEGUNDO, Hugo de Brito Segundo. **Manual de direito tributário**. 12. ed. Barueri: Atlas, 2022.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 19. ed. São Paulo: JusPodivm, 2022.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; SANTIAGO, Igor Mauler; MANEIRA, Eduardo. **Inconstitucionalidade da Lei nº 9.718/98 na Parte em que alargou a Base de Cálculo da Cofins – uma abordagem de Direito Intemporal**. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/11/Inconstitucionalidade-da-Lei-9718-98-na-Parte-em-que-alargou-a-Base-de-Calculo-da-Cofins.pdf>. Acesso em: 06 de novembro de 2022.

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/l5172compilado.htm. Acesso em: 14 de setembro de 2022.

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). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 26 de setembro de 2022.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 22 de outubro de 2022.

ESTADO DO CEARÁ. **Decreto nº 24.569, de 31 de julho de 1997**. Consolida e regulamenta a legislação do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá outras providências. Disponível em: <http://api2.sefaz.ce.gov.br/alfresco/AlfrescoWS/public/download?node=64636465363661342d356434362d346637312d383061392d6235373939376262643232642d5f2d736566617a5f6c656769735f757365722d5f2d354d79713549402d51564649>. Acesso em: 24 de outubro de 2022.

BRASIL. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998**. Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19718.htm. Acesso em: 06 de novembro de 2022.

BRASIL. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.** Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.833.htm. Acesso em: 04 de novembro de 2022.

BRASIL. **Lei nº 10.637, de 30 dezembro de 2002.** Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110637.htm. Acesso em: 04 de novembro de 2022.

BRASIL. **Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970.** Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp07.htm. Acesso em: 07 de novembro de 2022.

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. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp70.htm. Acesso em: 07 de novembro de 2022.

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. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/112973.htm. Acesso em: 06 de novembro de 2022.

BRASIL. **Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998.** Dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, e dá outras providências. Disponível em:
https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19715.htm. Acesso em: 06 de novembro de 2022.

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. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1940.htm. Acesso em: 06 de novembro de 2022.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998**. Modifica o sistema de previdência social, estabelece normas de transição e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc20.htm. Acesso em: 06 de novembro de 2022.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm. Acesso em: 06 de novembro de 2022.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993**. Altera os arts. 40, 42, 102, 103, 155, 156, 160, 167 da Constituição Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc03.htm. Acesso em: 28 de outubro de 2022.

BRASIL. **Parecer Normativo CST nº 77, de 23 de outubro de 1986**. 7.01.25.35 - CONTRIBUIÇÃO PARA O FINSOCIAL. 7.01.30.03 - CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS-PASEP. Base de Cálculo. O ICM referente às operações próprias da empresa compõe o preço da mercadoria, e, conseqüentemente, o faturamento. Sendo um imposto incidente sobre vendas, deve compor a receita bruta para efeito de base de cálculo das Contribuições ao PIS/PASEP e FINSOCIAL. Entretanto, o ICM referente à substituição tributária não integra a base de cálculo do contribuinte substituto no tocante às suas Contribuições para o PIS/PASEP e FINSOCIAL, por constituir uma mera antecipação do devido pelo contribuinte substituído. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=30951#:~:text=Norm.,CST%20n%C2%BA%2077%2F1986&text=O%20ICM%20referente%20%C3%A0s%20opera%C3%A7%C3%B5es,ao%20PIS%2FPASEP%20e%20FINSOCIAL>. Acesso em: 18 de novembro de 2022.

BRASIL. **Convênio S/N, de 15 de dezembro de 1970**. Disponível: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/sinief/cvs_n_70. Acesso em: 16 de novembro.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 1.258.842/RS**. Data de julgamento: 14/08/2020. Relator: Ministro Antônio Carlos Ferreira. Data de publicação: 15/09/2020. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5862102>. Acesso em: 15 de novembro de 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 1.852.225/RS**. Relatora: Ministra Assusete Magalhães. Data de julgamento: 17/12/2019. Data de publicação: 03/02/2022. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/884492149>. Acesso em: 15 de novembro de 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 1.872.196/SC**. Relator: Ministro Herman Benjamin. Segunda turma. Data de Julgamento: 09/06/2020. Data de publicação: 17/09/2020. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202000997805&dt_publicacao=17/09/2020. Acesso em: 15 de novembro de 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **EDcl no AREsp nº 1.579.077/PR**. Relator: Ministro Herman Benjamin. Data de julgamento: 10/08/2020. Data de publicação: 21/08/2020. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201902670211&dt_publicacao=21/08/2020. Acesso em: 15 de novembro de 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 1.245.376/RS**. Relator: Ministro Alexandre Moraes. Data de julgamento: 02/12/2019. Data de publicação: 04/12/2019. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/despacho1052985/false>. Acesso em: 15 de novembro de 2022.

BRASIL. Superior Tribunal Federal. **RE nº 1.245.789/RS**. Relatora: Ministra Rosa Weber. Data de julgamento: 04/12/2019. Data de publicação: 09/12/2019. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/despacho1053523/false>. Acesso em: 15 de novembro de 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 1.896.678/RS**. Relator: Ministro Gurgel de Faria. Data de julgamento: 07/12/2021. Data de publicação: 17/12/2021. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202002461435&dt_publicacao=17/12/2021. Acesso em: 15 de novembro de 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 1.958.265/SP**. Relator: Ministro Gurgel de Faria. Data de julgamento: 07/12/2021. Data de publicação: 17/12/2021. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202102821953&dt_publicacao=17/12/2021. Acesso em: 15 de novembro de 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 574706 ED**. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Data de julgamento: 13/05/2021. Data de publicação: 12/08/2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=756736801>. Acesso em: 14 de novembro de 2022.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. **ApCiv nº 5002291-02.2019.4.03.6110/SP**. Relator: Desembargador Federal Nery da Costa Junior. Data de Julgamento: 27/04/2021. Data de Publicação: 04/05/2021. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/trf-3/1317041413>. Acesso em: 20 de novembro de 2022.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. **AI nº 5027528-98.2020.4.03.0000/SP**. Relator: Desembargador Federal Marcelo Mesquita Saraiva. Data de Julgamento: 10/02/2021. Data de Publicação: 07/04/2021. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/trf-3/1190722992>. Acesso em: 20 de novembro de 2022.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. **Apl nº 2017.50.01.022512-9**. Relator: Desembargador Federal Theophilo Antônio Miguel Filho. Data de julgamento: 12/09/2019.

Data de publicação: 17/09/2019. Disponível em:

https://www10.trf2.jus.br/consultas/movimento=cache&q=cache:WRJJDsRTLkJ:ementas.trf2.jus.br/apolo/databucket/idx%3Fprocesso%3D201750010225129%26coddoc%3D2258203%26datapublic%3D2019-09-18%26pagdj%3D403-418+2017.50.01.022512-9&site=v2_jurisprudencia&client=v2_index&proxystylesheet=v2_index&lr=lang_pt&ie=UTF-8&output=xml_no_dtd&access=p&oe=UTF-8. Acesso em: 18 de novembro de 2022.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. **ApCiv. nº 5018598-46.2019.4.03.6105**.

Relator: Desembargador Federal André Nabarrete Neto. Data de julgamento: 24/10/2022.

Data de publicação: 26/10/2022. Disponível em: <https://web.trf3.jus.br/base-textual/Home/ListaColecao/9?np=1>. Acesso em: 18 de novembro de 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgInt no AgInt no REsp nº 1.898.511/SC**. Relatora: Min. Assusete Magalhães. Data de julgamento: 09/08/2021. Data de publicação: 16/08/2021. Disponível em:

https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202002555880&dt_publicacao=16/08/2021. Acesso em: 17 de novembro de 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgInt no REsp nº 1.885.048/RS**. Relator: Min.

Mauro Campbell Marques. Data de julgamento: 16/12/2020. Data de publicação: 18/12/2020. Disponível em:

https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202001775969&dt_publicacao=18/12/2020. Acesso em: 17 de novembro de 2022.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. **AC nº 08038739520184058300**. Relator:

Desembargador Federal Leonardo Augusto Nunes Coutinho. Data do julgamento: 12/10/2019. Data da publicação: 12/10/2019. Disponível em:

<https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/trf-5/770922099>. Acesso em: 17 de novembro de 2022.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. **AC nº 08071425820214058100**. Relator:

Desembargador Federal Paulo Machado Cordeiro. Data do julgamento: 14/12/2021. Data da publicação: 14/12/2021. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/trf-5/1347463772>. Acesso em: 17 de novembro de 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 574.706/PR**. Tribunal Pleno. Relatora: Ministra

Carmem Lúcia. Data de Julgamento: 15/03/2017. Data de Publicação: 02/10/2017. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur374677/false>. Acesso em: 12 de outubro de 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 593.849/MG**. Tribunal Pleno. Relator: Ministro

Edson Fachin. Data de Julgamento: 19/10/2016. Data de Publicação: 31/03/2017. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=311549379&ext=.pdf>. Acesso em: 03 de novembro de 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 346.084/PR**. Tribunal Pleno. Relator: Ministro

Ilmar Galvão. Data de Julgamento: 09/11/2005. Data de Publicação: 01/09/2006. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur92697/false>. Acesso em: 03 de novembro de 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautela na Ação Declaratória de Constitucionalidade 18**. Tribunal pleno. Relator: Ministro Menezes Direito. Data de julgamento: 13/08/2008. Data de publicação: em 24/10/2008. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur2347/false>. Acesso em: 13 de novembro de 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 240.785/MG**. Relator: Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Data de julgamento: 08/10/2014. Data de publicação: 16/12/2014. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur288087/false>. Acesso em: 13 de novembro de 2022.

Brasil. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 1.144.469/PR**. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Data de julgamento: 10/8/2016. Data de publicação: 02/12/2016. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=%28RESP.clas.+e+%40num%3D%221144469%22%29+ou+%28RESP+adj+%221144469%22%29.suce>. Acesso em: 13 de novembro.