

EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS E OS POSSÍVEIS EFEITOS QUANTO AO ICMS-ST E ISS

EXCLUSION OF ICMS FROM THE PIS AND COFINS CALCULATION BASE AND POSSIBLE EFFECTS ON ICMS-ST AND ISS

Gabriela Caroline de Camargo¹

Resumo: Trazendo as noções tributárias básicas, conceitos, fato gerador, base de cálculo, e outros aspectos que permeiam os tributos, com enfoque em ICMS, ICMS-ST, ISS, PIS e COFINS, buscando semelhanças e divergências nas características de cada um desses tributos, teve-se por objetivo extrair os principais fundamentos do RE nº 574.706 PR, julgado pelo STF, findo em 15 de março 2017. O Supremo Tribunal Federal entendeu, por maioria dos votos, que o ICMS deve ser excluído da base de cálculo do PIS e COFINS, visto que este não se enquadra no conceito de faturamento ou receita, hipótese de incidência das referidas contribuições. Com análise dos argumentos utilizados na RE nº 574.706 PR, e arguição das teses derivadas deste entendimento, ampliando-as à exclusão do ICMS-ST e ISS da base de cálculo do PIS e COFINS, no que tange o conceito de faturamento ou receita do Art. 195, I, b da Constituição Federal de 1988, para essas contribuições.

Palavras-chave: Tributos. Base De Cálculo. Fato Gerador. ICMS. ISS. PIS. COFINS. Substituição Tributária.

Abstract: Bringing the basic tax notions, concepts, taxable event, tax basis, and other aspects that permeate the taxes, focusing on ICMS, ICMS-ST, ISS, PIS and COFINS, seeking similarities and divergences in the characteristics of each of these taxes, the purpose was to extract the main grounds of RE 574.706 PR, judged by the STF, ended March 15, 2017. The Federal Supreme Court understood, by majority vote, that the ICMS should be excluded from the calculation basis of PIS and COFINS, since it does not fit into the concept of billing or revenue, hypothesis of incidence of such contributions. With analysis of the arguments used in RE 574.706 PR, and argumentation of the theses derived from this understanding, extending them to the exclusion of ICMS-ST and ISS from the calculation basis of PIS and COFINS, with regard to the concept of billing or revenue of Art. 195, I, b of the Federal Constitution of 1988, for these contributions.

KEYWORDS: Tributes. Calculation Basis. Taxable Event. ICMS. ISS. PIS. COFINS. Tributary Substitution.

1 INTRODUÇÃO

¹Estudante do Curso de Direito da Universidade de Sorocaba - Uniso. Orientadora: Profa Ma. Thaís Fernanda Botelho.

De acordo com o Art. 5º do Código Tributário Nacional, são tributos os impostos, taxas e contribuições de melhoria, esta é a chamada teoria tripartite. No entanto, é de consenso do Supremo Tribunal Federal, a teoria pentapartite, definindo como tributos os impostos, taxas, contribuições de melhorias, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

São características básicas dos tributos a base de cálculo, alíquota, fato gerador, modo de cálculo, entre outras. Ainda, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias – (ICMS), bem como, o ICMS substituição tributária (ICMS-ST), Imposto sobre Serviço (ISS), possuem semelhanças e diferenças no modo de recolhimento e composição do valor total do produto ou serviço.

Não obstante, o RE nº 574.706 PR julgado pelo Supremo Tribunal Federal trouxe grande impacto no âmbito jurídico tributário ao decidir, após muitos anos de debate, a favor da exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS.

Sendo assim, objetiva-se analisar os principais fundamentos da decisão do STF e quais os possíveis impactos diante das teses secundárias que tramitam no tribunal superior atualmente, visando a exclusão de impostos como o ICMS-ST e ISS, visto que alguns entendimentos, via hermenêutica, podem ser ampliados e aplicados futuramente a esses tributos.

2 PIS E COFINS: BASE DE CÁLCULO E FATO GERADOR

O Programa de Integração Social e o Programa do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP), destinado ao seguro-desemprego, abono salarial e outros recursos para os trabalhadores, e a COFINS (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social), utilizado para a manutenção da seguridade social e saúde pública, são tributos recolhidos por pessoas jurídicas e possuem apuração complexa. São partes desta relação, o sujeito ativo, credor, para estes, a União, responsável pela retirada compulsória, e outras funções, conforme define SABAGG (2022, p. 584), “As pessoas jurídicas de Direito Público podem ser titulares, por delegação, das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos (parafiscalidade), ou executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária (art. 7º do CTN)”.

Ainda, define-se por sujeito passivo, o devedor, estabelecidos pelo Art. 121 do CTN, como pessoa obrigada a realizar o pagamento do tributo, ou seja, o contribuinte ou o responsável quando estabelecido.

Existem produtos que são submetidos à apuração monofásica, por substituição tributária, ou ainda, produtos e operações que possuem não incidência, alíquota zero, suspensão e outros, e todas essas nuances precisam ser levadas em consideração para a apuração desses tributos.

De acordo com o Art. 6º da Instrução Normativa 2121/2022, o fato gerador dessas contribuições são a receita para empresas do regime tributário de lucro real, regime de apuração não cumulativa, e o faturamento para as pessoas jurídicas do lucro presumido, regime de apuração cumulativa. Para estabelecer a base de cálculo do PIS e COFINS, muito se discutiu sobre o conceito de receita.

Entende-se atualmente, para as empresas do regime não cumulativo, que a base de cálculo será composta pelo total de receitas, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, estas podem ser segregadas em receita bruta, aquela ligada a atividade da empresa, e as demais receitas, aplicadas as deduções, créditos permitidos em lei, sob a alíquota de 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS.

Já a base de cálculo para as pessoas jurídicas do regime cumulativo será determinada pelo faturamento, ou receita bruta, compostas pelas saídas no mercado interno (vendas ou prestações), deduzindo os descontos incondicionais, devoluções, Imposto sobre Produto Industrializado (IPI) e Substituição do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS-ST) na condição de substituto tributário. O Art. 224 do Decreto nº 3.000/99 trouxe maior esclarecimento para o conceito de receita bruta, com isso, corrobora:

Em síntese, o artigo diz que receita bruta é aquela obtida com a exploração da atividade descrita no contrato social ou estatuto da empresa, seja ela qual for: venda, revenda, serviços, locação, intermediação ou qualquer outro tipo. Tal dispositivo pode simplificar alguns questionamentos em relação a empresas com atividade principal envolvendo, por exemplo, locação de bens. O artigo deixa claro, também, que ICMS, PIS, COFINS e ISS integram a receita bruta, enquanto IPI e ICMS ST não. Se forem registrados como receitas, o IPI e o ICMS ST devem ser excluídos da base. (PÉGAS, 2018, p. 25).

Portanto, sob a base de cálculo, também para as empresas do regime cumulativo, são aplicadas alíquotas, mas essas diferenciam-se das alíquotas do regime não cumulativo, sendo 0,65% para o PIS e 3% para a COFINS, não permitindo o aproveitamento de créditos.

Por fim, sintetiza:

O registro contábil de PIS e COFINS em empresas tributadas pelo lucro presumido ou com o lucro arbitrado e que seguem o método cumulativo é bastante simples, pois o tributo é apurado sobre uma base de cálculo e, depois de apurado, será pago no mês subsequente. Portanto, a despesa será registrada no mês de apuração, em contrapartida com o passivo, que representa a obrigação da empresa com o Fisco. No mês seguinte, por ocasião do pagamento, a empresa registra a redução da obrigação com a simultânea redução em suas disponibilidades. [...] Contudo, o registro contábil das contribuições para PIS e COFINS no método não cumulativo não é tão simples como parece já que a legislação definiu expressamente os itens que permitem crédito e aqueles onde os créditos não são permitidos, não sendo relevante o valor desembolsado na etapa anterior. Além disso, existem dúvidas em relação a outros assuntos, por conta das falhas ocorridas nas diversas leis que instituíram e regulamentaram o método não cumulativo para estas contribuições (PÉGAS, 2018, p. 147).

Sendo assim, tem-se que o cálculo é de extrema profundidade, é que muito se argumenta sobre a composição de sua base de cálculo, gerando embasamentos como o a da RE nº 574.706 PR.

3 ICMS: BASE DE CÁLCULO E FATO GERADOR

O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), tem como órgão competente os estados e o Distrito Federal, conforme Art. 155, II, da Constituição Federal 1988.

O contribuinte do ICMS é qualquer pessoa, física ou jurídica, que mantenha operações de circulação de mercadorias ou prestações de serviços que incidam ICMS, com habitualidade ou volume que caracterize intuito comercial, conforme Art. 4º da Lei Complementar 87/1996 (Lei Kandir).

O Fato Gerador deste imposto ocorre, conforme Art. 2º da Lei Kandir:

Art. 2º O imposto incide sobre:

- I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;
- II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;
- III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
- IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
- V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei

complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua. (LEI 87/1996)

Considera-se como fato gerador a saída da mercadoria, independentemente de sua destinação ou aferição de lucro, excluindo-se as operações do Art. 3º da Lei 87/1996 (Lei Kandir) como, àquelas com livros, jornais, periódicos e papeis destinados à sua impressão, operações destinadas ao exterior, e outras elencadas neste dispositivo.

A base de cálculo do ICMS é de modo abrangente, o valor da operação ou o preço do serviço, respectivamente a cada atividade, contudo, devido à complexidade das operações outros valores podem compor esta base, conforme o autor:

O art. 13 da Lei Complementar no 87/96 determina que a base de cálculo do ICMS é, regra geral, o preço de venda da mercadoria. Entretanto, por existir diversas possibilidades de transações e de variáveis fiscais como é o caso de transferência de mercadorias, substituição tributária, pauta fiscal adotada pelo Estado, inclusão de frete, seguro, juros e despesas debitadas ao adquirente, a adição do preço do serviço ao da mercadoria em determinadas situações, entre outros, a base de cálculo pode ser composta de outros valores. (OLIVEIRA, 2015, p. 67)

Além disso, o ICMS integra a própria base de cálculo, é o chamado “cálculo por dentro”, ou seja, é feito um cálculo em que o valor do ICMS a ser recolhido também estará presente no valor da operação, sendo a prática permitida até o momento.

Ainda, as alíquotas do ICMS são definidas pelos estados, havendo diferenciação para cada tipo de produto de acordo com a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) e sua destinação.

O ICMS segue o princípio da não cumulatividade, ou seja, serão apurados pelo método de débito e crédito, define:

Temos então que toda entrada, independentemente de sua destinação [seja de bens de uso e consumo (suspensão temporariamente o direito de crédito)

ou matérias primas, ou ainda de bens destinados ao ativo permanente], havendo destaque do ICMS, gera, em favor do adquirente, um crédito fiscal, que deverá ser compensado nas operações de saídas posteriores.(OLIVEIRA, 2015, p. 69)

Ainda, pode haver hipóteses de não incidência, isenção, suspensão e outras, em que fica dispensado o recolhimento do ICMS. E, em situações em que o contribuinte, praticante do fato gerador, não é o real responsável do recolhimento deste tributo, temos a figura da Substituição Tributária.

3.1. ICMS ST – Substituição Tributária

O Art. 121 do Código Tributário Nacional define como sujeito passivo da obrigação principal o contribuinte, aquele que tem relação direta com o fato gerador, ou o responsável, ou seja, não é ele o autor direto da hipótese de incidência preestabelecida, mas ficará como competente pelo recolhimento daquele tributo, esta é a figura da substituição tributária. O ICMS-ST é aplicado a produtos previstos em Convênios ou Protocolos, identificados por produto ou NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul), e possui vínculo direto com o ICMS. No entanto, a responsabilidade do recolhimento do ICMS se dá por um contribuinte substituto, em que o fato gerador dos demais contribuintes é presumido. Com isso, com fulcro no Art. 150, §7º, CF/88, dispondo que a lei poderá atribuir ao sujeito passivo responsabilidade sob o fato gerador que ainda não ocorreu, assegurando a restituição se este não for consolidado.

Com isso, corrobora o autor:

Com previsão no art. 6º da Lei Complementar Federal no 87/1996, a lei estadual pode atribuir ao contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido por outra pessoa, hipótese em que surge a condição de substituto. A aplicação da substituição tributária não representa somente um recolhimento antecipado do imposto, porque, mesmo que o fato gerador seguinte não venha ocorrer, o Fisco cobrará do responsável tributário o imposto como se devido fosse. Por isso, o contribuinte que fica responsável pelo imposto que seria devido por outro (substituto tributário) deve estar sempre atento, sobretudo no que diz respeito aos momentos em que ficará responsável pelo recolhimento desse imposto, bem como em relação aos demais procedimentos contidos na legislação.(OLIVEIRA, 2015, p. 79)

Portanto, é preciso observar as modalidades da Substituição Tributária para definir o momento do recolhimento do imposto em relação aos demais fatos

geradores. Tem-se como modalidade de substituição tributária asubsequente, antecedente e a concomitante.

A substituição tributária referente as operações subsequentes é a mais comum, e ocorre quando o contribuinte, normalmente o fabricante ou o importador, fica responsável por recolher o imposto sob as operações que ainda irão acontecer, conforme OLIVEIRA (2015, p. 81), “Ocorre essa situação quando o contribuinte substituto é obrigado ao pagamento do imposto relativo à fase seguinte da operação dentro de uma cadeia de atividades, ou seja, a operação final, representada pela venda ao consumidor final, ainda não ocorreu”. No estado de São Paulo, são exemplos produtos sujeitos a substituição tributária subsequente as motocicletas, cimento, algumas bebidas frias como águas e refrigerantes, entre outros.

Não obstante, a substituição atinente as operações antecedentes, também é chamada de diferimento, ocorre no fim da cadeia de comercialização, desde que o último seja contribuinte do mesmo estado, ou seja, este fica responsável por realizar o recolhimento das operações anteriores. Ocorre no estado de São Paulo, por exemplo, com os pescados, conforme Art. 391 do RICMS/SP.

Ainda, a substituição concomitante, acontece simultaneamente a operação, no entanto, o responsável continua sem realizar diretamente o fato gerador, mas tem relação direta com a operação e substitui o terceiro como responsável, é o que ocorre, por exemplo, com os serviços de transportes intermunicipais ou interestaduais iniciados em determinados estados.

Por fim, é importante descrever brevemente alguns aspectos utilizados para a apuração da base de cálculo do ICMS-ST, com isso, contribui:

A base de cálculo da substituição tributária do ICMS vem disciplinada no art. 8º da Lei Complementar no 87/96. Esse dispositivo legal determina que a base de cálculo será o valor correspondente ao preço de venda a consumidor acrescido do valor do frete, IPI e de mais despesas debitadas ao estabelecimento destinatário, bem como a parcela resultante da aplicação (sobre esse total) do percentual de valor agregado (margem de lucro – Margem de Valor Agregado – MVA) (OLIVEIRA [et al.], 2015, p. 82)

Conquanto, o Art. 8º da Lei Kandir, traz, além da base de cálculo apurada pelo MVA que pode vir na forma original ou ajustada, a possibilidade de cálculo pelo preço final do consumidor, único ou máximo estabelecido pelo órgão competente, preço sugerido pelo fabricante ou importador, o Preço Médio Ponderado a

Consumidor Final (PMPF) ou o Preço de Pauta, devendo ser observada na legislação pertinente para cada estado a forma estabelecida para aquele segmento/produto.

4 ISS: BASE DE CÁLCULO DE FATO GERADOR

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) é de competência dos municípios e do Distrito Federal, e estabelecido pela Lei Complementar nº 116/2003, mas possui regulamentação própria de cada município.

O fato gerador do ISS, com fulcro no Art. 1º da Lei Complementar 116/2003 é a prestação de serviços que constam na lista anexa desta, mesmo que esta não seja a atividade preponderante do contribuinte, não abrangendo àqueles como transporte intermunicipal e interestadual e serviços de comunicação, já trabalhados no âmbito do ICMS.

A base de cálculo deste imposto é o preço do serviço, ressalvados os serviços de locação e sublocação item 3.04 da lista anexa, e os serviços de construção civil que possuem deduções especificadas previstas em lei.

Logo, a maior complexidade para apuração do ISS está no local da prestação do serviço e do recolhimento do tributo e no contribuinte e ou responsável deste. Sendo assim, sustenta o Art. 3º da Lei Complementar 116/2003 o local onde considera-se prestado e devido o imposto, trazendo nos incisos seguintes as exceções para cada tipo de serviço prestado. No entanto, é importante ressaltar que devem ser observadas as leis internas do município do prestador, do tomador e principalmente do município onde está sendo prestado o serviço, e é possível, muitas vezes, que haja conflito das normas aplicadas por cada um desses municípios. Traz o autor OLIVEIRA (2015, p. 122) “O imposto é devido para o município do estabelecimento do prestador do serviço, ou, na falta de estabelecimento, o local do domicílio do prestador. No caso de construção civil, o tributo é devido para o município onde se localizar a obra que está sendo executada”.

Ainda, a fixação de alíquotas também é de atribuição de cada município e pode chegar ao máximo de 5%, podendo o imposto ser recolhido pelo contribuinte que efetuou o fato gerador do tributo, ou ainda, por determinação legal, ser retido para que o tomador do serviço faça o recolhimento na posição de responsável.

5. ANÁLISE DOS FUNDAMENTOS DO RE Nº 574.706 PR

O Recurso Extraordinário nº 574.706 do Paraná, interposto contra um acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, com Repercussão Geral reconhecida em 2008, foi julgado pelo STF e finalizado no dia 15 de março de 2017, essa foi uma temática que durou um grande período até sua conclusão, e mesmo após a efetiva determinação em 2017 restaram muitos questionamentos dos contribuintes.

Foi decidido pela exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS e sobre a definição de faturamento, conforme ementa:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO. 1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS. 2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação. 3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS. 3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações. 4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. (STF, RECURSO ESPECIAL: RE 574706/PR. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Dj: 05/08/2013)

Cumprido ressaltar os fundamentos utilizados para os votos a favor e contra o referido RE, analisando os principais pontos, abrangendo apenas votos pontuais presentes nesta decisão.

Inicialmente, a Ministra Cármen Lúcia (Relatora) pontuou:

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. Enfatize-se que o ICMS incide sobre todo o valor da operação, pelo que o regime de compensação importa na circunstância de, em algum momento da cadeia de operações, somente haver saldo a pagar do tributo se a venda for realizada em montante superior ao da aquisição e na medida dessa mais valia, ou seja, é indeterminável até

se efetivar a operação, afastando-se, pois, da composição do custo, devendo ser excluído da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. (STF, RECURSO ESPECIAL: RE 574706/PR. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Dj: 05/08/2013, p. 26)

Portanto, o ICMS, embora seja incluso no valor do produto, e seja um tributo não cumulativo, que permite a compensação, este não integra a receita do contribuinte, ou seja, não está compreendido na definição de faturamento, sendo assim, não pode ser incorporado na base de cálculo do PIS e COFINS.

Em sentido antagônico votou o ministro Edson Fachin:

Logo, embora não haja incremento patrimonial, o valor relativo ao ICMS destacado e recolhido referente a uma operação concreta integrará a receita efetiva do contribuinte, pois gerará oscilação patrimonial positiva, independentemente da motivação do surgimento da obrigação tributária ou da destinação final desse numerário ao Estado em termos parcial ou integral, após devida compensação não automática na qual se considera a técnica da não cumulatividade, como, por exemplo, pela metodologia de conta gráfica, por sua vez expressamente referida no libelo da demanda veiculado no mandado de segurança impetrado pela parte Recorrente. (...) Em síntese, firma-se convicção no sentido de que o faturamento, espécie do gênero receita bruta, engloba a totalidade do valor auferido com a venda de mercadorias e a prestação de serviços, inclusive o quantum de ICMS destacado na nota fiscal. (STF, RECURSO ESPECIAL: RE 574706/PR. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Dj: 05/08/2013, p. 40)

Não obstante, contrário a Ministra Cármen Lúcia, o Ministro Edson Fachin fundamentou seu entendimento de que, apesar de não alcançar seu patrimônio, o ICMS integra a receita do contribuinte, uma vez que, engloba o valor recebido na venda ou prestação de serviço, ou seja, aduz seu faturamento, sendo passível na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Ainda, o Ministro Gilmar Mendes dividiu seu voto em seis fundamentos principais:

- a) o ICMS integra a própria base de cálculo (o chamado cálculo por dentro), evidenciando que o imposto indireto compõe o valor da operação de compra e venda de mercadorias ou de prestação de serviços;
- b) a hipótese de incidência e a base de cálculo das contribuições ao PIS e da COFINS, tributos reais, estão relacionadas à realidade econômica bruta, sendo irrelevante se as operações são superavitárias ou não;
- c) a exclusão do ICMS da base de cálculo aproxima indevidamente a COFINS da Contribuição Social sobre o lucro líquido (CSLL);
- d) a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS gera consequências perversas ao sistema tributário e ao financiamento da seguridade social, tais como, a busca por novas fontes de financiamento ou o aumento de alíquota para fazer face às perdas de receitas, as quais são necessárias para o cumprimento dos encargos do Estado Social, e o aumento de complexidade e do custo de administração do sistema tributário;

- e) o ICMS destacado na nota fiscal não é automaticamente transferido ao Erário, nem o contribuinte é um mero intermediário entre o consumidor e a fazenda pública nessa transferência;
- f) o expediente de reduzir a arrecadação por via oblíqua torna ainda mais complexo e oneroso nosso sistema tributário. (STF, RECURSO ESPECIAL: RE 574706/PR. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Dj: 05/08/2013, p. 123)

Portanto, explicitou cada fundamento de seu voto, que aludiam sobre o conceito de faturamento, a inclusão do ICMS na receita do contribuinte, e ainda, sobre o impacto na função do Estado com a sociedade, da exclusão deste tributo na base de cálculo do PIS/COFINS.

Neste sentido, votaram a favor da exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS os ministros: Cármen Lúcia, Rosa Werber, Luiz Fux, Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio e Celso Mello. Votaram em sentido contrário os ministros: Edson Fachin, Luís Roberto Barroso, Dias Toffoli e Gilmar Mendes.

6 TESES DE EXCLUSÃO DO ICMS-ST E ISS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS

Após a RE nº 574.706 PR, a tese de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS ficou conhecida como “tese do século” e contribuiu com outras teses que traziam a exclusão de outros tributos como o ICMS ST, CPRB, ISS, e outros que atualmente compõem a base de cálculo do PIS e COFINS.

O RE nº 592.616/RS, está em trâmite no STF e versa sobre o ISS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Bem como, outras teses buscam alcançar o mesmo entendimento da RE nº 574.706 PR sobre o ICMS, para o ICMS-ST. Visto que, como já diluído, trata-se de um mesmo tributo, que tem responsabilidade diversa de recolhimento, com a ressalva de que para o ICMS-ST seria necessário estimar a parcela equivalente a cada contribuinte substituído, já que é um terceiro responsável que faz o recolhimento direto.

Nesse sentido, a Ministra Cármen Lúcia já citou no RE nº 574.706 PR, CÁRMEN LÚCIA (2017, p. 27) “O recolhimento do ICMS na condição de substituto tributário 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”. Obsta lembrar

que, a Ministra votou a favor da exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS, e elucidou sobre a já regulamentada exclusão do ICMS ST na condição de substituto tributário, com isso, corrobora o Art. 25, §3º, II, da IN 2121/2022:

Art. 25. Observado o disposto no art. 26, a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é:

[...]

§ 3º Para efeito do disposto no caput não integram a base de cálculo das contribuições os valores referentes (Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º, § 3º, inciso I; Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, § 3º, inciso I; e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014, art. 2º):

[...]

II - ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;
(IN 2121/2022)

Portanto, é uníssono o entendimento de que o ICMS na condição do substituto tributário não deverá compor a base de cálculo do PIS e da COFINS, no entanto, para sob os contribuintes a dúvida diante do ICMS na condição do substituído, ou seja, aquele que não recolhe o ICMS diretamente, mas que é o agente do fato gerador.

6 O IMPACTO DA RE Nº 574.706 PR NAS TESES DE EXCLUSÃO DO ICMS-ST E ISS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS

Observa-se, nos fundamentos dos votos da RE nº 574.706 PR demasiadas citações ao Art. 195, I, b da Constituição Federal de 1988:

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

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

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

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

(CONSTITUIÇÃO FEDERAL DO BRASIL, 1988)

Assim, o Art. 195 da CF/88 traz a hipótese de incidência das contribuições sociais, portanto, provoca o fato gerador o empregador ou empresa que auferir receita ou faturamento, no entanto, não traz em seus dispositivos a definição desses termos.

Desse modo, nota-se que a principal divergência durante a análise deste tema no Supremo Tribunal Federal, foi a definição de receita ou faturamento.

Diante da aceção de faturamento, contribuiu PAULSEN, Leandro (2022, p. 778): “Entende o STF que faturamento corresponde ao produto das atividades que integram o objeto social da empresa, ou seja, as atividades que lhe são próprias e típicas, como as receitas da venda de mercadorias, da prestação de serviços, da atividade seguradora, da atividade bancária, da atividade de locação de bens móveis¹⁰⁷⁸ e imóveis¹⁰⁷⁹ etc.”.

Após a Emenda Constitucional nº 20 de 1998, foi acrescentado a este dispositivo o termo receita, que ampliou ainda mais a incidência dessas contribuições. Ademais, o autor entende como receita:

Com a ampliação da base econômica para permitir a tributação não só do faturamento, mas também da “receita”, que tem conceito mais amplo, passaram a ser tributáveis tanto as receitas oriundas do objeto social da empresa (faturamento) como as receitas não operacionais, complementares, acessórias ou eventuais. Ou seja, desde a Emenda Constitucional n. 20/98, quaisquer receitas do contribuinte, desde que reveladoras de capacidade contributiva, podem ser colocadas, por lei, como integrantes da base de cálculo da COFINS. (PAULSEN, 2022, p. 779)

Conquanto, embora seja uníssono o entendimento de que valores recebidos a título de vendas, prestações de serviços, ou seja, provenientes da atividade da empresa, e, outras receitas, receitas não operacionais, que demonstrem capacidade contributiva da empresa, integrarão a base de cálculo das contribuições de PIS e COFINS, muito se diverge sobre a inclusão dos tributos nestes conceitos de faturamento e receita.

Sob os entendimentos trazidos nos votos que deram provimento ao RE nº 574.706 PR, poderá estender-se a teses secundárias, com enfoque no ICMS-ST e ISS:

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. (CARRAZA, 2012, p.666)

Nesse ponto, entende-se que o conceito de faturamento, tampouco o de receita, não compreende os tributos, visto que esses não serão auferidos pelos

contribuintes e sim recolhidos para os cofres públicos. Ainda, ficou sanada a possibilidade de incluir os valores de ICMS nos custos do produto e considerá-lo como receita, uma vez que, devido ao princípio da não cumulatividade e o sistema de compensação de débito e crédito deste tributo, não é possível estabelecer este montante previamente.

Sendo assim, utilizando-se do preceito de que esse tributo não é considerado faturamento ou receita, pois é destinado ao órgão competente, é possível estender este entendimento para o ISS, por exemplo, visto que este imposto é destinado aos municípios, conforme estabelece o Art. 156, III, CF/88, portanto, não integra faturamento do prestador de serviço, já que é posteriormente recolhido.

Por fim, como já foi discorrido sobre as semelhanças do ICMS e o ICMS-ST, respeitadas os momentos diversos de recolhimento, e utilizando-se do mesmo entendimento do ICMS, já que este é recolhido pelo substituto, mas compõe o produto do substituído, podendo ser estabelecida a parcela de cada contribuinte, poderia este tributo também ser excluído da base de cálculo do PIS e COFINS, por fim, limitando sua incidência apenas ao que se entende por faturamento ou receita.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do exposto, nota-se que o questionamento diante da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS foi um debate que teve anos de duração e inúmeras divergências perante os esclarecimentos não trazidos pela legislação atual. Devido a, importância do tema, impacto no recolhimento dos tributos e consequentemente o impacto social que causaria, bem como, a necessidade de esclarecimento aos contribuintes, este tema foi reconhecido como repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal.

O impasse do tema circundou principalmente sobre a definição de faturamento ou receita, hipótese de incidência das contribuições, trazidas pelo Art. 195, I, b, da CF/88, cujos termos não foram definidos pela legislação.

Por fim, entendido, por maioria dos votos do RE nº 574.706 PR que o conceito de faturamento ou receita não abrangia o ICMS, visto que devido ao sistema de compensação e o princípio da não cumulatividade, este também não poderia ser mensurado como custo, logo, não deveria compor a base de cálculo do PIS e COFINS.

Portanto, existem outras teses, com expectativas derivadas deste entendimento, que visam a exclusão de outros tributos como ICMS-ST na esfera do substituído tributário, e o Imposto sobre Serviço (ISS), que atualmente estão compondo a base de cálculo das contribuições.

Em síntese, visto que, o ICMS não foi considerado como faturamento ou receita em virtude de ser destinado aos cofres públicos e não beneficiar diretamente o contribuinte, este também poderia ser o posicionamento frente as teses de exclusão de outros impostos na base de cálculo do PIS e da COFINS, como o ICMS-ST na condição de substituído e o ISS nos serviços prestados.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Pedro Júlio Sales D'. **A inconstitucionalidade do cálculo por dentro do ICMS: reconstruindo a decisão do Supremo Tribunal Federal**. Brasília. 2013.

Disponível em:

<https://bdm.unb.br/bitstream/10483/4727/1/2013_PedroJulioSalesDaraujo.pdf>

Acesso em: 21 fevereiro de 2023;

BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL, **Código Tributário Nacional**. Brasília, DF. 1966.

BRASIL, **Lei complementar N° 87 de 13 de setembro de 1996**. Brasília, DF. 1996.

BRASIL, **Código Tributário Nacional**. Brasília, DF. 1966.

CUNHA, Andressa Esteves. **O impacto da exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/PASEP e COFINS em uma empresa do ramo de supermercado**.

Uberlândia. 2018. Disponível em:

<<https://repositorio.ufu.br/bitstream/123456789/21706/1/ImpactoExclusaoICMS.pdf>>

Acesso em: 21 fevereiro de 2023;

FLEISCHMANN, Bruna Eduarda. **As consequências jurídicas do RE 574706 sobre uma menor ou maior tributação a título de PIS/COFINS**. Florianópolis. 2021. Disponível em:

Disponível em:

<https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/223500/Bruna_TCC_PDF_assinado.pdf?sequence=1&isAllowed=y> Acesso em: 03 de abril de 2023;

OLIVEIRA, Luís Martins [et al.]. **Manual de contabilidade tributário: textos e testes com as respostas**. 14 ed. São Paulo. Editora Atlas. 2015. Outros autores: Renato Chierigato, José Hernandez Perez Junior, Marliete Bezerra Gomes;

PACHECO, Wilfredo Enrique Pires. **Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS E COFINS**. Brasília. Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário RDIET. D. 2013. Disponível em:
<<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rdiet/article/view/4833/3054>> Acesso em: 21 fevereiro de 2023;

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

PÊGAS, Paulo Henrique. **PIS e COFINS**. 5 ed. São Paulo: Editora Atlas. 2018;

SABAGG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 14 ed. São Paulo: Editora SaraivaJur. 2022;

STF, **RECURSO ESPECIAL: RE 574706/PR**. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Dj:05/08/2013.