EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS: PRINCIPAIS ARGUMENTOS DO RE Nº 574.706/PR

EXCLUSION OF ICMS FROM PIS AND COFINS CALCULATION BASIS: MAIN ARGUMENTS OF RE 574.706/PR

Daiana Lopes de Oliveira[1]

Resumo: Considerando a alta carga tributária das empresas privadas, a busca por validação de sistemática de cálculo, bem como da composição da base de cálculo à ser tributada, em 15/03/2017 o Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal (STF) concluiu o julgamento Recurso Extraordinário (RE) n° 574.706/PR e fixou a tese de que o Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços (ICMS) não compõe a base de cálculo para a incidência do Programa de Integração Social (PIS) e da COFINS. A chamada Tese do Século, refletiu não só nos cofres públicos com uma diminuição significativa de arrecadação, como também a possibilidade de que o tema reflita na composição da base de cálculo de outros impostos e abertura de um precedente para o ajuizamento de ações de restituição das contribuições pagas em excesso. O presente artigo, procura demonstrar os impactos e o reflexo na carga tributária da exclusão do ICMS da base de cálculo do Pis e da COFINS, a inconstitucionalidade dessa cobrança nos períodos anteriores à pacificação do tema pelo STF, e a diferenciação entre Receita e Faturamento mediante interpretação sob o Ângulo da Constituição Federal e Código Tributário Nacional (CTN) e da tese dos Ministros.

Palavras-chave: Receita. STF. Não Cumulatividade. Inconstitucionalidade. ICMS. PIS. COFINS.

Abstract: Considering the high tax burden of private companies, the search for validation of the calculation system, as well as the composition of the calculation base to be taxed on 03/15/2017, the Full Court of the STF concluded judgment RE No. 574.706/PR and fixed the thesis that ICMS is not part of the calculation base for the incidence of PIS and COFINS. The so-called Thesis of the Century reflected not only on the public coffers with a significant decrease in collection, but also the possibility that the theme reflects on the composition of the calculation base of other taxes and the opening of a precedent for the filing of actions to refund the overpaid contributions. The research seeks to demonstrate the economic impacts and the reflection on the tax burden of the exclusion of ICMS from the calculation base of Pis and COFINS, the unconstitutionality of this charge in periods prior to the pacification of the subject by the STF, the differentiation between Revenue and Billing through interpretation under the angle of the Federal Constitution and the National Tax Code.

Keywords: Monetary income. STF. Non-Cumulative. Unconstitutionality. ICMS. PIS. COFINS.

[1] Estudante do Curso de Direito da Universidade de Sorocaba – UNISO. Orientadora Profa. Ma. Thaís Fernanda Botelho.

1 INTRODUÇÃO

Compreendendo o Direito Tributário como um nicho característico e independente no direito brasileiro, se pode atribuir particularidades aos seus poderes singulares, os quais são especiais para valer-se de princípios próprios para reger uma relação tributária inclusive em casos atípicos.

O Direito Tributário é uma disciplina jurídica que se dedica especificamente ao estudo das leis e às consequências da aplicação do Código Tributário Nacional. Seu objetivo é fornecer uma interpretação precisa das regras tributárias, a fim de resolver problemas decorrentes de sua aplicação tanto para o governo quanto para pessoas físicas e jurídicas. Um princípio fundamental desse campo do direito é o respeito aos direitos e garantias individuais.

Segundo Eduardo Sabbag:

> O Direito Tributário é parte do Direito Público e, tendo natureza obrigacional, refere-se à relação de crédito e débito entre os sujeitos da relação jurídica. Temos como ocupante do polo ativo (credor), nessa relação, os entes tributantes: pessoas jurídicas de direito público interno (Fiscos: União, Estados, Municípios e o Distrito Federal). No polo passivo, por sua vez, está o contribuinte (pessoas físicas ou jurídicas). Tendo em vista a natureza da tributação, o credor (fisco) vai ao encontro do patrimônio do devedor (contribuinte) de maneira compulsória, objetivando a retirada de valores, que são os tributos. A Constituição Federal impõe limites ao poder de tributar, estabelecendo regras para essa invasão do patrimônio do contribuinte. Tais limitações estão expressas nos arts. 150 151 e 152 da CF. (SABBAG, 2020, p. 29)

Em 2017 o STF concluiu o julgamento do RE número 574.706/PR e com isso firmou a tese de que o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS. O processo teve a repercussão geral reconhecida por este órgão STF e seu entendimento foi vinculado a esse tema em relação às demais instâncias do Poder Judiciário. A conclusão judicial findou uma discussão extensa nesse organismo e com isso, também refletiu na definição dos conceitos de receita e faturamento, mediante interpretação sob o ângulo da nossa Constituição.

Possuindo a pauta elevada relevância ao Direito Tributário, dado seu impacto financeiro nos cofres públicos, bem como o reflexo da fundamentação jurídica adotada e seu possível reflexo na sistemática de apuração da base de cálculo de outros tributos além do ICMS da base de cálculo do PIS e do COFINS.

Este trabalho se propõe a analisar os principais argumentos expendidos pelos Ministros do STF no RE nº 574.706/PR e a delimitação do conceito de receita e faturamento.

2 Conceito e espécie de tributos

Antes de adentrar no assunto propriamente dito, deve esclarecer conceitos importantes para clarificar o RE 574.706 PR.

Destoando de alguns conceitos jurídicos que são edificados de forma doutrinária, a definição de tributo é encontrada no código tributário nacional, no art. 3º, tendo a seguinte redação:

> Art. 3º Tributo engloba toda prestação pecuniária de forma compulsória, em moeda ou outro valor nela se possa demonstrar, que não constitua punição de ato ilícito, sendo instituído em lei e cobrado mediante atividade administrativa inteiramente vinculada.

Evidenciado seu conceito, é importante observarmos também que a CF/88 em seu art. 146, III, a, classifica que cabe à Lei Complementar regular a legislação tributária nacional.

> Art. 146. Cabe à lei complementar:
> [...]
> III - estabelecer normas de aspectos gerais em que situa a legislação tributária, principalmente sobre:
> a) definição dos tributos e todas as espécies, bem como, em relação dos impostos descritos nesta Constituição, a de seus respectivos fatos geradores, bem como bases de cálculo e seus contribuintes;

Ainda que, nosso código tributário seja de 1969, ele fora recepcionado com lei complementar pela constituição vigente, desse modo, apto a disciplinar os tributos.

O tributo possui caráter compulsório, ou seja, o seu pagamento é obrigatório, portanto, é necessário que sejam analisadas as características que dizem respeito ao nascimento da obrigação tributária e na ocasião do adimplemento do tributo, tendo em vista que todos os atos são de extrema importância ao estudo desse tema, e por conseguinte na prática tributária (PAULSEN, 2017).

Através da simples leitura dos artigos dispostos acima, e interpretação do nosso CTN podemos concluir equivocadamente que o país adota a teoria tripartida, porém, o entendimento majoritário da doutrina, bem como o da Suprema Corte é de que o sistema adotado pelo País é o de penta partida, quíntupla ou quinquipartite, tendo, portanto, cinco tributos: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições.

Como pilares do Direito Tributário, temos os princípios, e em destaque, o Princípio da legalidade. Sendo este o princípio basilar do sistema tributário é a legalidade, pois nenhum tributo pode ser exigido ou aumentado sem previsão em lei formal e material, que estabeleça sua incidência, base de cálculo, sujeito ativo e passivo. A legalidade desse princípio encontra-se expressa no art. 150, I da CF que dispõe: "sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça".

No princípio da irretroatividade da lei (art. 150, III, "a", CF) impede a da criação de tributos em relação a fatos geradores pretéritos, seja à data da promulgação da lei, seja ao mesmo exercício financeiro da publicação, a fim de preservar o direito adquirido. No entanto, em benefício dos indivíduos, pode haver retroatividade, desde que não viole os direitos de terceiros.

O princípio da isonomia tributária, (art. 150, II, da CF) é fundamental, uma vez que os tributos são pagos por todos de maneira uniforme e proporcional à riqueza gerada por rendimentos, patrimônio e atividades econômicas do contribuinte. Apenas aqueles que não possuem renda suficiente para subsistência, capacidade econômica ou impossibilidade de pagamento são isentos, evitando-se tratamento desigual entre contribuintes em situações equivalentes.

Previsto no Art. 152 da CF, o princípio da uniformidade ou não discriminação baseada em procedência ou destino proíbe a cobrança de tributos com distinção ou preferência em favor de qualquer pessoa jurídica de direito público, bem como em razão de sua origem ou destino.

Fonte de segurança jurídica e garantia aos contribuintes, o princípio da anterioridade nonagesimal ou noventena está previsto no art. 150, III, c, da CF, determina que os tributos somente podem ser cobrados após noventa dias de sua criação (data da publicação da Lei que o criou ou aumentou), complementado pelo Princípio da Anterioridade do Exercício Financeiro (art. 150, III, b, CF), à qual refere que o imposto ou tributo apenas poderá ser cobrado à partir do primeiro dia do exercício financeiro àquele em que foi publicada a lei que o instituiu ou aumentou.

Embora tenhamos neste artigo um breve relato sobre esses e outros temas, o presente trabalho, se concentra na apreciação da inconstitucionalidade na abrangência do ICMS, no cálculo das contribuições sociais: incluindo o PIS e COFINS.

2.1 Fato Gerador

Sendo de extrema relevância para o Direito Tributário, a análise do fato gerador como ponto determinante para as incidências dos tributos, as lides tributárias versam sobre a sua ocorrência ou não. Conceituado no art. 114 do CTN, o "Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.".

Posto isso, é sabido que a doutrina majoritária prescreve que se deve falar em hipótese de incidência, já que se refere a algo que pode acontecer no mundo, tendo por consequência a incidência tributária, desta forma, essa denominação acaba sendo somente uma descrição de comportamento que por via de consequência ensejará no dever de pagar tributo. Neste trabalho, respeitando a linguagem terminológica adotada no CTN, usaremos o termo "Fato Gerador".

Segundo Ricardo Alexandre:

> Algumas vezes, as situações previstas como fatos geradores de tributos se enquadram com precisão em algumas hipóteses já prevista em lei como geradora de consequências jurídicas. Noutras palavras, mesmo antes de a Lei tributária definir determinada situação como fato gerador de um tributo, já havia norma, de outro ramo do Direito, estipulando efeitos jurídicos para o mesmo fato. Nesse caso, pode-se dizer que o fato gerador do tributo configura uma situação jurídica. (ALEXANDRE, p. 367, 2023)

Como exemplo, podemos citar os impostos sobre as propriedades (IPVA, IPTU e ITR). De outra frente, o fato gerador será definido com base numa conjuntura real que, devida a sua relevância econômica, desde que não gere efeitos jurídicos em qualquer outro ramo do direito, por exemplo, a entrada da mercadoria estrangeira em território nacional como fato gerador do II (imposto de importação).

Em epígrafe o caput do Art. 116 do CTN assegura que as regras constantes dos incisos são aplicáveis "salvo disposição em contrário", de modo que é possível a lei tributária definir diversamente o exato momento da ocorrência do fato gerador. Esse disposto, confere ao legislador discricionariedade para delimitar o momento da ocorrência do fato gerador. Caso não o faça, aplicam-se, portanto, as regras do art. 116 do CTN.

3 O ICMS (IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS) E SUAS CARACTERÍSTICAS.

Considerado como um dos impostos de maior complexibilidade e particularidades do nosso sistema tributário, o ICMS, tem previsão no art. 155 da CF e regulamentação em lei complementar. Para especificar as características acerca deste, é relevante ressaltar que o referido imposto se relaciona também ao transporte interestadual, também intermunicipal, e comunicação, nos termos do art. 1º da Lei Complementar n.º 87/1996:

> Art. 1º Compete aos Estados incluindo o Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços sendo de transporte intermunicipal e interestadual e comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. (Lei Complementar n.º 87/1996).

Têm como contribuintes a pessoa física ou jurídica que realizar (via de regra de forma regular) operações de movimentação de mercadorias, prestação de serviços de comunicação e transporte intermunicipal e interestadual, de acordo com o art. 4º, § único e inciso I, da Lei Kandir (LC n.º 87/1996):

> Art. 4º
> [...]
> Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:
> I – Importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade

Possuindo a característica da não cumulatividade, sua apuração compreende a compensação do que for debitado em toda e a cada operação cobrado pelo mesmo ou outros Estados.

Ainda sobre sua incidência e fato gerador, além do conteúdo abordado neste artigo, cabe ressaltar como de grande importância a Súmula 661 do STF: “na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro”, a qual esclarece que há ICMS na importação, de forma que além de um tributo interno, podemos considerá-lo também como um imposto internacionalizado.

Entende-se como fato gerador do ICMS a própria origem de uma determinada obrigação jurídica, mais precisamente a obrigação de pagar o tributo. Observe:

> As legislações estaduais, dentro das balizas traçadas pela Lei Complementar 87/1996, têm definido como um dos fatos geradores do ICMS, a saída da mercadoria do estabelecimento comercial. Além disso, a própria LC 87/1996 afirma, em seu art. 2°, §2, que a caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua. (ALEXANDRE, 2023, p. 783).

Por fim, faz-se relevante também conceituar mercadoria, que de maneira simplificada pode ser descrita como conjunto de coisas ou conjunto de bens, compreendendo tudo que existe, com exceção das pessoas, sendo assim a composição de todas as coisas com valor econômico.

4 O PIS E A COFINS – ASPECTOS GERAIS

O denominado programa para inserção social foi constituído pela lei complementar 07/70 e recepcionado na CF/88: Art. 1.º - É estabelecido, na forma prevista por esta Lei, o Programa de Integração Social, proposto a promoção e a integração do empregado na função e no incremento das empresas.

De modo inclusivo, a CF destinou os art. 239 para doutrinar esta contribuição:

> Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego, outras ações da previdência social e o abono de que trata o § 3º deste artigo:
> § 1º Dos recursos mencionados no caput, no mínimo 28% (vinte e oito por cento) serão destinados para o financiamento de programas de desenvolvimento econômico, por meio do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, com critérios de remuneração que preservem o seu valor.
> § 2º Os patrimônios acumulados do Programa de Integração Social e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público são preservados, mantendo-se os critérios de saque nas situações previstas nas leis específicas, com exceção da retirada por motivo de casamento, ficando vedada a distribuição da arrecadação de que trata o "caput" deste artigo, para depósito nas contas individuais dos participantes.
> § 3º Aos empregados que percebam de empregadores que contribuem para o Programa de Integração Social ou para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, até dois salários-mínimos de remuneração mensal, é assegurado o pagamento de um salário-mínimo anual, computado neste valor o rendimento das contas individuais, no caso daqueles que já participavam dos referidos programas, até a data da promulgação desta Constituição.
> § 4º O financiamento do seguro-desemprego receberá uma contribuição adicional da empresa cujo índice de rotatividade da força de trabalho superar o índice médio da rotatividade do setor, na forma estabelecida por lei.
> § 5º Os programas de desenvolvimento econômico financiados na forma do § 1º e seus resultados serão anualmente avaliados e divulgados em meio de comunicação social eletrônico e apresentados em reunião da comissão mista permanente de que trata o § 1º do art. 166.

O PIS traz como colaboradores as pessoas jurídicas com direito privado e as que lhe são igualadas pelas leis que regem o Imposto de Renda, até mesmo empresas terceirizadas de serviços, também empresas públicas e se incluem as

sociedades de economia tipo mista e suas subsidiárias, são excluídas as microempresas, entretanto as empresas de pequeno porte são acolhidas no Simples Nacional (Lei Complementar 123/2006).

Esse imposto possuí como hipóteses de ocorrência, os declarados no art. 1° da Lei 10.637/02, como faturamento das receitas adquiridas pelas consideradas pessoas jurídicas do direito privado.

A COFINS ou Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – foi instituída pela Lei Complementar 70 de 30/12/1991.

> Art. 1° Sem detrimento da cobrança das subsídios para o Programa de Integração Social (PIS) e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), fica estabelecida como contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas até mesmo as a elas niveladas pela legislação do imposto de renda, destinadas com exclusividade às despesas com essas atividades nas áreas de saúde, previdência e assistência social.

A CF propôs no art. 195 para disciplinar esta contribuição:

> Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:
> I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional no 20, de 1998) [...]b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional no 20, de 1998)

O fator que gera a prestação da COFINS e também para o PIS, na modalidade faturamento/receita bruta, ocorre com o auferimento de receita pela pessoa jurídica de direito privado. Para esse efeito, é considerada receita bruta a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade exercida pela pessoa jurídica e da classificação contábil adotada para sua escrituração.

As contribuições do PIS e da COFINS não podem ser classificadas como impostos, devido à vinculação de suas receitas, nem podem ser agrupadas como taxas devido à notória ausência de elementos determinantes para enquadrá-las nessa categoria. Os fatores determinantes para a classificação de um tributo como taxa são a natureza contra prestacional, os quais estão ausentes no caso do PIS/COFINS, conforme previsto na Constituição Federal de 1988:

> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
> [...]

> II - Taxas, em uso do exercício do poder público de polícia ou com sua utilização, efetiva ou até potencial, com serviços públicos específicos e divisíveis, prestados diretamente ao contribuinte ou a ele ofertados;

De acordo com o Professor Amaury José Rezende em sua revista eletrônica publicada pela USP:

> A tributação do faturamento das empresas pelo PIS/PASEP e pela COFINS pode se dar de duas formas: no regime de incidência cumulativa, as alíquotas são aplicadas ao valor da receita bruta, ajustada por algumas exclusões permitidas na legislação, em geral relacionadas a itens que não se configuram receitas (devoluções, abatimentos, reversões de provisões).
> No regime de incidência não cumulativa, as alíquotas são aplicadas à receita ajustada na mesma forma da base cumulativa, mas permite-se também que o contribuinte reduza o valor da contribuição devida no montante relativo à mesma alíquota aplicada aos valores de compras de bens para revenda, insumos utilizados na produção de produtos ou serviços, e as despesas e custos com energia elétrica, aluguéis, arrendamento, depreciação e amortização, dentro das condições estabelecidas na legislação. (REZENDE, 2017, p. 10)

Nesse contexto, a não cumulatividade do PIS e da COFINS é significativa, pois permite reduzir o impacto sobre os contribuintes, especialmente os consumidores finais. No entanto, não podemos ignorar a considerável diferença entre as alíquotas aplicadas no regime cumulativo (3,65%; Lei nº 9.715/1998 , art. 8º , inciso I e 9.718/1998 , art. 8º) e no regime não cumulativo (9,25%; Lei 10833/2003, Art. 2° e Lei 10.637/2002, Art. 2°).

Embora o PIS e a COFINS sejam considerados tributos diretos, é importante lembrar que eles também afetam o preço das mercadorias. Do ponto de vista econômico, qualquer custo incidente sobre um produto é repassado para o consumidor final. Portanto, as contribuições mencionadas acabam sendo suportadas pelos consumidores finais, que adquirem mercadorias e serviços já tributados por esses impostos.

5 OS VOTOS DOS MINISTROS NO RE 574.706/PR, SUAS FUNDAMENTAÇÕES, CONCEITO DE FATURAMENTO E A EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS

No RE 574.706, os ministros argumentaram que não é possível considerar a incidência das contribuições sem a existência de uma vantagem clara para o contribuinte, ou seja, o acréscimo definitivo de riqueza ao seu patrimônio. Eles destacaram que os valores arrecadados com o ICMS são destinados

exclusivamente aos estados, de modo que esses recursos apenas transitam pela contabilidade do contribuinte, não configurando, portanto, o fato gerador do PIS ou da COFINS.

Com base no Princípio da Legalidade, amplamente presente no Direito Tributário, observa-se que a falta de um comando constitucional explícito, autorizando ou proibindo a inclusão de tributos na base de cálculo de outros tributos, gera certa insegurança jurídica diante da decisão atual do STF que está sendo analisada. Nesse contexto, é crucial compreender os conceitos jurídicos de "receita" e "faturamento" para avaliar se a lógica tributária aplicada na análise da base de cálculo de um tributo é justa. A interpretação das leis deve ser orientada pela Constituição e seus princípios fundamentais, em vez de ocorrer o inverso.

Conforme o entendimento da Ministra Cármen Lúcia, relatora do processo, a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS é considerada inconstitucional. Isso ocorre porque a parcela do ICMS representa apenas um ingresso de caixa ou uma movimentação contábil, que será posteriormente repassada ao Fisco. Portanto, o ICMS não pode ser classificado como "receita" ou "faturamento" da empresa, uma vez que, do ponto de vista da empresa, é tratado como uma "despesa" (diferentemente de uma "receita").

A decisão da Ministra foi apoiada pelos ministros Celso de Mello, Marco Aurélio, Ricardo Lewandowski, Luiz Fux e Rosa Weber. Por outro lado, votaram contra essa decisão os Ministros Gilmar Mendes, Luiz Roberto Barroso, Dias Toffoli e Edson Fachin.

As Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 determinam a base de cálculo do PIS e da COFINS é em essencial o faturamento.

A definição de faturamento (que vem de fatura) corresponde, em análise, ao somatório dos valores e das negociações realizadas pelo colaborador. Faturar, nada mais é que obter receita bruta oriunda da venda de mercadorias ou, em casos específicos, na prestação de serviços. Em outras palavras, o ato de faturar é a equivalência econômica, adquirida como riqueza própria, pelas companhias empresariais em razão da atuação de suas atividades características. Embora que nesta contrapartida possa haver um componente que equivale ao ICMS devido, ele não integra tampouco adere ao conceito pesquisado. (CARRAZZA, 2008).

Do conceito exposto acima, é possível entender, portanto, que faturamento deriva da riqueza total adquirida por certa empresa por meio do desenvolvimento da sua atividade econômica.

Tal conceito não deve ser usado de forma irrestrita para abranger todas as receitas que adentram em uma empresa, pois a definição receita é a entrada de valores no aspecto da contabilidade, enquanto o faturamento cuida da receita propriamente por ela gerada. Esses conceitos muitas vezes são tidos como sinônimos, mas distintos, podemos citar como exemplo, a entrada do valor correspondente ao transporte de um produto no fluxo de caixa de uma empresa. O valor faz parte da receita, todavia não é tido como faturamento, por não se tratar de valor adquirido de fato, mas sim, de um mero repasse de valores.

Considerando esta lógica, o STF deu entendimento favorável a não inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, por entender que a parcela referente a esse imposto não faz parte do faturamento da empresa.

Julgado através do tema 69, o RE 574706 vem com a seguinte conclusão:

> Decisão: O Tribunal, por maioria, acolheu, 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 de sua 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 (Sessão realizada por videoconferência - Resolução 672/2020/STF).

No relatório da referida decisão, temos a explanação de forma clara de que o ICMS não deve compor fazer parte no cálculo do PIS e da COFINS, nem tampouco deve ser incluído na definição de faturamento.

Transparente é a interpretação dos votos favoráveis no conceito que o faturamento transcorre da venda de mercadorias não considerando em si a receita bruta, desta forma, entende-se que só existe receita - ou seu faturamento – o que resulta em recebimento de forma efetiva de determinada quantia, da entrada de recursos, com importância financeira. Não deve ser, deste modo, acatado o valor do ICMS que é formalmente, inserido na receita bruta, pois se trata de cargas fiscais,

equivalente à receita dos estados, não tendo sequer potencial incremento ao patrimônio do contribuinte e, por consequência, em receita a este.

Sobre esse conceito podemos referenciar Roque Antônio Carraza, que nos diz:

> A parcela correspondente ao ICMS pago não tem, pois, natureza de faturamento (e nem mesmo de receita), mas de simples ingresso de caixa (na acepção supra), não podendo, em razão disso, compor a base de cálculo quer do PIS, quer da COFINS. (CARRAZA, 2012, p. 667)

Entendido que o conceito de faturamento se confunde com a riqueza pessoal, com a quantia que entra ou ingressa no caixa de quem deriva à venda de suas mercadorias ou à prestação determinados serviços, sugerindo então, a necessidade de elementos próprios do que se determina como receita bruta.

Podemos ainda, fazer uma alusão à Lei Complementar 70/91, que de forma justa e coesa com a nossa Constituição Federal, eliminou a possibilidade de se incluir na base para cálculo do PIS e da COFINS o valor devido em razão do IPI.

Tributar a quantia referente ao ICMS seria vincular ao contribuinte em ponto de que referido imposto não faz parte de sua abastança, dessa forma, fica latente a inconstitucionalidade dessa tributação.

O RE 574.706, é de repercussão geral, e a necessidade de ter esse objeto fim foi esclarecida pela Ministra Carmem Lúcia, relatora deste, porquanto: uma vez reconhecida (a repercussão geral), oferece solução definitiva sobre a matéria e impede a repetição processualmente indevida e socialmente onerosa de outros processos com identidade de objetos e efeitos.

Importante ainda é assinalar que o valor devido ao ICMS, é liquidável por equilíbrio, conforme a Lei Kandir (87/1996) no artigo 24, que incide em recolhimento mensal no valor do tributo analisando o total de créditos derivados de aquisições de produtos e o total de débitos advinda da saída de artigos ou serviços prestados, desta forma, se a dívida for maior que o crédito obtido, existe assim impostos a pagar (liquidação no prazo legal), entretanto, se o débito for abaixo do valor do crédito, existe um saldo credor que deverá transferido para o mês seguinte.

Observando o disposto no parágrafo anterior, clara é a demonstração do cálculo e aplicação do conceito de não-cumulatividade, ou seja, o valor do ICMS à recolher é indeterminável até que toda a operação se realize e a apuração do

imposto se conclua, deixando ainda mais evidente que o valor do ICMS não se trata de obtenção de receita, nem tampouco de faturamento (MALDONADO, 2020).

Se faz ainda, de suma relevância esclarecer que não se trata de *bis in idem*, onde temos uma dupla incidência sobre o mesmo fato gerador, mas no caso do presente artigo, trata-se de imposto sobre imposto, configurando um adicional de imposto a recolher.

A referida decisão abre procedente para discutimos outras teses de grande valor para o Direito tributário, como a exclusão do ISS da base de cálculo do PIS e da COFINS, ou seja, se a fundamentação acima exposta quanto ao ICMS, pode ser amoldada integralmente ao ISS e em relação ao conceito de receita e faturamento.

Como uma das fontes balizadoras deste Artigo, o voto da Ministra Rosa Weber, favorável ao tema, nos aclara de que não há consenso na doutrina nem na jurisprudência em relação aos conceitos de receita líquida, receita bruta, ingressos ou faturamento. Em sua manifestação, ela trouxe os argumentos de seu voto proferido no RE nº 606.107/RS, e um trecho da ementa desse recurso é apresentado abaixo:

> RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS.
> [...]
> II – A interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competências impositivas (entre os quais se insere o conceito de "receita" constante do seu art. 195, I, "b") não está sujeita, por óbvio, à prévia edição de lei. Tampouco está condicionada à lei a exegese dos dispositivos que estabelecem imunidades tributárias, como aqueles que fundamentaram o acórdão de origem (arts. 149, § 2º, I, e 155, § 2º, X, "a", da CF). Em ambos os casos, trata-se de interpretação da Lei Maior voltada a desvelar o alcance de regras tipicamente constitucionais, com absoluta independência da atuação do legislador tributário.
> III – A apropriação de créditos de ICMS na aquisição de mercadorias tem suporte na técnica da não cumulatividade, imposta para tal tributo pelo art. 155, § 2º, I, da Lei Maior, a fim de evitar que a sua incidência em cascata onere demasiadamente a atividade econômica e gere distorções concorrenciais.
> […]
> V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, "b", da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, "independentemente de sua denominação ou classificação contábil". Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional,

> 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.

Exposto esse RE, a Ministra conclui que o conceito constitucional de receita, conforme estabelecido no artigo 195, inciso I, alínea b, da Constituição Federal, difere do conceito contábil. Embora a contabilidade seja uma ferramenta também utilizada para fins tributários, ela é moldada nesse contexto pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Dessa forma, o ICMS não pode ser considerado como algo novo, integrável ao patrimônio do contribuinte, e, portanto, não deve compor a base de cálculo do PIS/COFINS, por analogia ao conceito de receita pública.

Contrário à relatora e à Ministra Rosa Weber, o voto vencido do Ministro Luís Roberto Barroso, embasado nos pressupostos de que, embora vá contra o senso comum a ideia de um tributo compor a base de cálculo de outro tributo, a persistência dessa prática ao longo dos anos e o potencial impacto que uma decisão contrária poderia ter na sistemática de outros tributos, o Ministro não recomenda a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS (MALDONADO, 2020).

Defendendo seu voto, com embasamento nas inúmeras decisões no STF e no STJ que permitiam a inclusão de diferentes tributos no cálculo do montante devido, como a inclusão do ISS e do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS, e a inclusão do ICMS na sua própria base de cálculo. O argumento utilizado era que os conceitos de "receita" e "faturamento" abrangem os tributos incidentes sobre o consumo, uma vez que eles se tornam parte do patrimônio do contribuinte, da mesma forma em que todos os custos que compõem os preços dos serviços e mercadorias, como energia elétrica, pessoal, manutenção, aluguel, entre outros. Além disso, a única restrição constitucional à inclusão de um tributo na base de cálculo de outro está disposta no art. 155, § 2º, XI da CF/88.

Concluiu, sua dialética argumentando, portanto, que não há uma definição constitucional precisa para os termos "faturamento" ou "receita", deixando-os como conceitos abertos e passíveis de interpretação; que A inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS não viola nenhum direito fundamental do contribuinte. Essa inclusão encontra respaldo na Constituição Federal de 1988, a qual estabelece a tributação com base no faturamento e por fim que não existe uma proibição constitucional específica em relação à inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS.

Voto favorável à relatora, o Ministro Luiz Fux, inicialmente, pondera que o tema em discussão é o conceito constitucional de faturamento, de acordo com o art. 195, I da Constituição e que o Direito, sendo uma lógica jurídica, deve se apoiar em conceitos já estabelecidos nos ramos do Direito Privado e do Direito Público, segundo sua visão.

Além disso, a Constituição Federal possui conceitos que se sobrepõem e não podem ser ultrapassados pela legislação ordinária. Na sua perspectiva, não estamos avaliando a possibilidade de inclusão de um tributo na base de cálculo de outro tributo. Embora esse não seja o objeto de discussão, caso haja autorização legal, isso é possível.

Para o Ministro, o fato da Constituição não mencionar explicitamente a possibilidade de exclusão do ICMS não implica que ela esteja autorizando sua inclusão no faturamento. Em outras palavras, não se pode concluir que, se a Constituição não menciona algo, será possível incluir fatores tributários na base de cálculo que não representam o fato gerador do tributo, em respeito ao Princípio da Legalidade no Direito Tributário.

A definição da palavra "faturamento" deve ser buscada no Direito que regula as atividades financeiras das empresas, ou seja, no Direito Empresarial. Nesse sentido, o artigo da Lei nº 6.404/76 prevê a exclusão de impostos na apuração do faturamento.

Ao adotar os argumentos da relatora, o Ministro enfatiza que o destinatário do ICMS não é o contribuinte, mas sim o Poder Público. Por essa razão, ele concorda com o voto da relatora em todos os seus aspectos, incluindo a tese apresentada.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho abordou os principais conceitos de tributos, suas bases legais e Leis Complementares que os instituem, suas especificações, bem como a teoria tributária apreciada pelo Brasil. Verificamos como algumas espécies são tributadas, bem como as bases de cálculo e de incidência.

Trouxe também as fundamentações acerca do ICMS, do PIS e da COFINS, expondo, restou definido que o regime da não cumulatividade, embora se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se deve incluir todo o montante de ICMS na definição de faturamento aproveitado pelo STF.

O artigo explanou como a inclusão do ICMS nos cálculos das contribuições PIS e COFINS é imérita e também inconstitucional, bem como essa indevida tributação gerava a onerosidade da carga tributária ao contribuinte, que a tese firmada pelo STF no RE nº 574.706/PR, vai frontalmente de encontro com o texto constitucional, e com isso não se pode incluir o valor do ICMS no conceito de faturamento, tampouco no conceito de receita.

Dando a devida importância para os princípios tributários, e a participação do STF para esclarecer quaisquer divergências do nosso ordenamento e que com isso, exerçam sua função máxima como guardiões da nossa CF, o julgamento em destaque na presente pesquisa foi capaz de dar sentido a uma tributação mais justa, convalidando que o Sistema Tributário Nacional, trata-se de uma garantia ao contribuinte, no qual somente deve acontecer a tributação dos valores que efetivamente reflitam riquezas para os mesmos.

Referências

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**, Ed. 17, São Paulo: Juspodivm, 2023.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 574.706 PARANÁ**, Relator: MIN. CÁRMEN LÚCIA. Brasília, 13/05/2021, disponível em: https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2585258&numeroProcesso=574706&classeProcesso=RE&numeroTema=69 acesso em 06/05/2023

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. Diário Oficial da União - Seção 1 - 26/11/1998, Página 2. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9715.htm. Acesso em 06 maio 2023

BRASIL. **Lei nº 9.718**, de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. Diário Oficial da União - Seção 1 - 28/11/1998, Página 2. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9718.htm. Acesso em 06 maio 2023

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. Diário Oficial da União - Seção 1 - Edição Extra - 31/12/2002, Página 2. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10637.htm. Acesso em 06 maio 2023

BRASIL. **Lei nº 10.833**, de 29 de dezembro de 2003. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Diário Oficial da União - Edição Extra de 30/12/2003, Página 1. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.833.htm. Acesso em 06 maio 2023.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. Ed. 25, São Paulo: Malheiros, 2009.

MALDONADO, Luciano Burti, **História sem fim: o julgamento dos Embargos de Declaração no RE 574.706/PR**, Jota Info, disponível em https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/historia-sem-fim-o- julgamento-dos-embargos-de-declaracao-no-re-574-706-pr-14022020 acesso em 04/03/2023

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**, Ed. 8 – São Paulo: Saraiva, 2017.

REZENDE, Amaury José. **Pis e COFINS:** Aspectos conceituais. E-book, Disciplinas da USP, disponível em: https://edisciplinas.usp.br/mod/resource/view.php?id=2401056 acesso em 04/05/2023.

SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. – Ed 7 – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2020