



UNIVERSIDADE DO VALE DO TAQUARI
CURSO DE DIREITO

**A EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA
COFINS: OS EFEITOS DA REPERCUSSÃO GERAL Nº 69 DO RE
574.706/PR NA JURISPRUDÊNCIA DO TRF4**

Camila Kuhn Kappler

Lajeado, novembro de 2019

Camila Kuhn Kappler

**A EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA
COFINS: OS EFEITOS DA REPERCUSSÃO GERAL Nº 69 DO RE
574.706/PR NA JURISPRUDÊNCIA DO TRF4**

Monografia apresentada na disciplina de Trabalho de Curso II – Monografia ou Artigo do Curso de Direito, da Universidade do Vale do Taquari – Univates, como parte da exigência para a obtenção do título de bacharela em direito.

Professora: Ms. Tatiele Gisch Kuntz

Lajeado, novembro de 2019

Camila Kuhn Kappler

**A EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA
COFINS: OS EFEITOS DA REPERCUSSÃO GERAL Nº 69 DO RE
574.706/PR NA JURISPRUDÊNCIA DO TRF4**

A Banca examinadora abaixo aprova a Monografia apresentada na disciplina de Trabalho de Conclusão de Curso II, do Curso de Direito da Universidade do Vale do Taquari - Univates, como parte da exigência para a obtenção do grau de bacharela em Direito:

Profa. Ms. Tatiele Gisch Kuntz - orientadora
Universidade do Vale do Taquari - Univates

Prof. Dr. Hugo Thamir Rodrigues
Universidade de Santa Cruz do Sul - UNISC

Profa. Ms. Leila Viviane Scherer Hammes
Universidade do Vale do Taquari - Univates

Lajeado, 26 de novembro de 2019

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço à Deus pela oportunidade de alcançar um objetivo tão nobre: escrever um trabalho autoral. Agradeço também aos meus pais Valmor e Beatriz por me apoiarem e me incentivarem na caminhada que trilhei na graduação em Direito. Agradeço à minha orientadora Tatiele, por ser tão prestativa, atenciosa e acreditar no meu potencial. Agradeço ao meu namorado Renan por estar sempre ao meu lado e me auxiliar em todos os momentos. Acreditar que é possível corresponde à grande parte do percurso a ser trilhado.

RESUMO

Em virtude da extensa legislação tributária brasileira, muitas controvérsias são suscitadas em âmbito jurisprudencial e doutrinário. Uma delas é a discussão sobre quais montantes se incluem na base de cálculo dos tributos ou não. Nessa seara é que a recente jurisprudência do STF no RE 574.706/PR, que determinou a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições para o PIS e Cofins se insere, tendo em vista que o novo posicionamento da Corte vai de encontro ao entendimento até então sedimentado nos tribunais e na doutrina. Com base nessa perspectiva, considerou-se oportuna a elaboração de um estudo com o objetivo de investigar quais os efeitos da publicação do acórdão do STF, tomando-se por base os julgados proferidos, pelo TRF4, no período de um ano após a publicação do RE 574.706/PR, ou seja, de 02 de outubro de 2017 a 02 de outubro de 2018. Com o intuito de atender a essa finalidade, pretendeu-se responder a seguinte indagação: considerando a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins promovida pelo RE 574.706/PR do STF, qual foi o posicionamento dos acórdãos do TRF4 no período de um ano após a publicação do acórdão da Corte Superior? Nesse âmbito, o presente estudo se justifica, pois o novo entendimento do STF diverge das jurisprudências e posicionamentos doutrinários até então consolidados e representa desafios de aplicabilidade para os contribuintes. Além disso, a presente pesquisa aborda perspectiva local por meio de análise de julgados do TRF4, a partir de um tema abrangente e relevante para o país, por se tratar de entendimento de repercussão geral do STF. Para exame do proposto, optou-se por um estudo de cunho qualitativo, com a interpretação e análise dos dados por meio da técnica de pesquisa bibliográfica e jurisprudencial. O método de abordagem empregado foi o dedutivo e o método de procedimento o monográfico. Concluiu-se, por conseguinte, que os 13 acórdãos retornados como resultados da pesquisa de jurisprudência realizada no site do TRF4, da classe processual “Apelação/Reexame Necessário” que contivessem os termos “icms”, “pis”, e “cofins” e “rs”, seguiram o entendimento esposado no RE 574.706/PR, que pode ser considerado um precedente.

Palavras-chave: ICMS. PIS. Cofins. Exclusão. RE 574.706/PR. STF. TRF4.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Relação de acórdãos que aplicaram o Tema nº 69 em juízo de retratação	82
Gráfico 2 – Delimitação do ICMS a ser excluído da base de cálculo do PIS e da Cofins nas decisões	83
Gráfico 3 – Delimitação do ICMS a excluir conforme a turma julgadora	85
Gráfico 4 – Efeitos da Lei nº 12.973 de 2014 nos acórdãos analisados	86

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Relação entre faturamento e receita bruta	43
Figura 2 – Esquema de compensação do ICMS	46
Figura 3 – Quadro exemplificativo retirado da SCI Cosit nº 13	55

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Relação de acórdãos retornados pela pesquisa	62
---	----

LISTA DE ABREVIATURAS

CPC	Código de Processo Civil
CRFB	Constituição da República Federativa do Brasil
Cosit	Coordenação Geral de Tributação
Cofins	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CST	Código de Situação Tributária
EC	Emenda Constitucional
ICMS	Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRPJ	Imposto de Renda da Pessoa Jurídica
LC	Lei Complementar
MG	Minas Gerais
Nº	Número
PIS	Programa de Integração Social
PGFN	Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
PR	Paraná
RFB	Receita Federal do Brasil
RE	Recurso Extraordinário
Resp	Recurso Especial
RS	Rio Grande do Sul
SELIC	Sistema Especial de Liquidação e Custódia
SC	Solução de Consulta
SP	São Paulo
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TRF4	Tribunal Regional Federal da Quarta Região

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 APORTES CONCEITUAIS JURÍDICOS E TRIBUTÁRIOS CONCERNENTES AO ICMS, PIS E COFINS.....	13
2.1 Elementos tributários do ICMS e o princípio constitucional da não cumulatividade	13
2.2 A inclusão do ICMS na própria base de cálculo, na perspectiva constitucional e jurisprudencial	21
2.3 As bases de cálculo do PIS e da Cofins, considerando os elementos da obrigação tributária e o regime cumulativo e não cumulativo de apuração.....	28
3 OS MOTIVOS DETERMINANTES DA EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS DECIDIDA NO RE 574.706/PR E DIVERGÊNCIAS.....	37
3.1 O conceito de faturamento adotado pela jurisprudência do STF	39
3.2 A definição de ICMS como trânsito contábil.....	45
3.3 O entendimento divergente da SC Cosit nº 13 da RFB e a possível modulação dos efeitos da decisão do STF	53
4 PESQUISA DOCUMENTAL DA JURISPRUDÊNCIA DO TRF4 SOBRE A EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS.....	60
4.1 Procedimento metodológico	60
4.2 Análise dos acórdãos retornados pela pesquisa	62
4.3 Análise dos resultados obtidos	82

5 CONCLUSÃO	89
REFERÊNCIAS.....	93

1 INTRODUÇÃO

No sistema tributário brasileiro, uma das questões que tem gerado diversas controvérsias envolve a possibilidade de inclusão do valor de um determinado tributo em sua própria base de cálculo ou na de outro tributo. Até mesmo porque, no texto constitucional, o único caso de exclusão expressa é do valor do imposto sobre produtos industrializados - IPI da base de cálculo do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços- ICMS, naqueles casos em que a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos, conforme redação do artigo 155, §2º, XI.

Nesse contexto, é que surge o debate na doutrina e na jurisprudência referente à possibilidade de inclusão ou não do ICMS na base de cálculo de contribuições que possuem grande expressão na arrecadação tributária brasileira, quais sejam: a Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins.

No âmbito da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal - STF, essa questão foi debatida, em 2017, com o julgamento em sede de repercussão geral do RE 574.706/PR - Tema nº 69, no qual restou fixado o entendimento pela exclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições ao PIS e a Cofins, consoante será possível verificar com análise a que se propõe o presente trabalho.

Portanto, essa temática trata de questão de grande relevância, haja vista que há muito tempo vem sendo objeto de intensas discussões nos tribunais superiores brasileiros, a ponto do Superior Tribunal de Justiça – STJ, inclusive, ter editado duas

súmulas, a nº 68 e nº 94, nas quais sedimentou o posicionamento de que seria possível a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições supracitadas.

Sendo assim, revela-se pertinente a investigação de tal assunto, para que seja possível avaliar qual o impacto da modificação da jurisprudência do STF nos tribunais de instâncias inferiores, como o Tribunal Regional Federal da Quarta Região - TRF4.

Nessa linha, o presente estudo se justifica, pois, partindo dessas premissas, o questionamento que se coloca, pode ser resumido na seguinte indagação: considerando o entendimento proferido pelo STF em repercussão geral no RE 574.706/PR, qual foi o posicionamento dos acórdãos proferidos pelo TRF4 sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, no período de um ano após a publicação do julgado da Corte Superior?

Formula-se, por conseguinte, a hipótese de que o TRF4, por ser um tribunal de instância inferior, aplica em seus acórdãos o entendimento firmado em repercussão geral pelo STF no RE 574.706/PR.

O tema escolhido se revela pertinente, porque a nova interpretação do STF acerca da não incidência do ICMS na base de cálculo das contribuições para o PIS e a Cofins, além de se contrapor ao posicionamento, até então, sedimentado em súmulas do STJ e na jurisprudência dos tribunais brasileiros, representa, também, desafios de implementação e aplicabilidade no âmbito das práticas contábeis e jurídicas realizadas pelos contribuintes.

Não obstante isso, cumpre pontuar que a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins gera efeitos de repercussão financeira tanto para os cofres Públicos, pois representa perda de arrecadação e a possibilidade de repetição do indébito, quanto para os contribuintes, na medida em que esses terão que se readequar. Do ponto de vista das contribuições trazidas pela pesquisa, pode-se ressaltar o ineditismo da proposta de investigar uma perspectiva local de um tribunal regional federal, o TRF4, a partir de um tema que abrange o país, por se tratar de repercussão geral do STF.

Para exame do proposto, realizou-se um estudo de cunho qualitativo, com a interpretação e análise dos dados por meio da técnica de pesquisa bibliográfica e

documental, fundamentada em uma revisão teórica de livros, artigos e periódicos que tratam dos elementos tributários essenciais do ICMS, PIS e Cofins, além de análise documentos editados por órgãos vinculados à administração pública e de acórdãos proferidos por tribunais.

Isso porque, a partir do entendimento geral estabelecido pelo STF no RE 574.706/PR, buscou-se no endereço eletrônico de consulta de jurisprudência do TRF4, "<https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/pesquisa.php>", através da pesquisa com as expressões "icms", "pis", "cofins" e "rs", quais os acórdãos que foram proferidos no período de 02 de outubro de 2017 a 02 de outubro de 2018 que tratavam sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins.

O método de abordagem utilizado para o desenvolvimento do trabalho é o dedutivo, pois busca por meio de relação lógica, alcançar conclusões específicas a partir de premissas gerais estabelecidas, ou seja, partindo-se de um contexto geral do direito tributário para então se adentrar nas peculiaridades centrais do problema.

O método de procedimento escolhido foi o monográfico, por se tratar de exame extenso acerca de um único tema. Por outro lado, a pesquisa conforme o objetivo geral pode ser definida como exploratória, pois busca a pormenorização de conceitos e fundamentos para estabelecer quais os efeitos do entendimento de um tribunal superior, como é o caso do STF, em um tribunal de instância inferior, o TRF4.

De tal modo, a reflexão que segue, primeiramente, analisa parte dos elementos que compõem a obrigação tributária do ICMS, sua apuração contábil na cadeia produtiva e a não cumulatividade. Após, estrutura-se um panorama geral em termos legais e jurisprudenciais acerca da inclusão do ICMS na própria base de cálculo, e, por fim, a conceituação dos elementos tributários do PIS e Cofins, além da caracterização dos regimes de apuração contábil das contribuições.

Após, passa-se a estabelecer, partir de análise dos votos do acórdão referente ao RE 574.706/PR, quais os fundamentos determinantes para a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins. Além disso, trata-se de forma breve acerca da divergência interpretativa acerca de qual montante específico deve ser excluído da base de cálculo das contribuições, inaugurada em sede administrativa pela Receita

Federal do Brasil - RFB na Solução de Consulta Interna – SCI nº 13 editada pela Coordenação Geral de Tributação - Cosit.

Por fim, procura-se identificar, com base em pesquisa documental no endereço eletrônico de consulta de jurisprudências do TRF4, qual foi o posicionamento dos acórdãos proferidos pelo referido tribunal no período de um ano após a publicação do acórdão referente ao RE 574.706/PR, sendo que, a análise dos resultados retornados pela pesquisa será, primeiramente, feita de forma individual e, após, será realizada a ilustração das informações coletadas por intermédio de gráficos.

2 APORTES CONCEITUAIS JURÍDICOS E TRIBUTÁRIOS CONCERNENTES AO ICMS, PIS E COFINS

No segundo capítulo desta monografia, o objetivo primário é a estruturação de um alicerce conceitual e legislativo dos elementos tributários do ICMS, além do princípio constitucional da não cumulatividade do imposto. Em uma segunda parte, destaca-se o aspecto legislativo da incidência do ICMS em sua própria base de cálculo e as perspectivas jurisprudenciais em relação à essa questão. Em uma terceira parte, estruturam-se elementos jurídicos tributários e legislativos referentes à contribuição ao PIS e Cofins, suas formas e regimes de apuração e alíquotas. Esse panorama geral é importante para permitir a análise posterior do acórdão do RE 574.706/PR do STF, no terceiro capítulo desta monografia.

2.1 Elementos tributários do ICMS e o princípio constitucional da não cumulatividade

O primeiro subcapítulo tem como escopo a conceituação dos atributos do ICMS e a definição da regra constitucional da não cumulatividade do tributo, para que seja possível identificar as formas de compensação do imposto. Para isso, utilizam-se doutrinas jurídicas e legislação correlata, que permitem a pormenorização dos conceitos.

No campo tributário, pode-se dizer que o vínculo jurídico de uma obrigação tributária alberga um ônus tributário e a situação fática que se concretiza para fazer nascer o dever de pagar o tributo. Para que possa se falar de um fato gerador, precisa existir o sujeito passivo e ativo da relação tributária. Já em relação à parte objetiva do

fato gerador, significa o objeto em sua materialidade, que pode ser quantificado e recolhido como tributo (MACHADO, 2014).

Dessa forma, com base nos ensinamentos do autor (2014), pode-se afirmar que o tributo, de forma geral, cria um vínculo jurídico por estar interligado a um fato jurídico, razão pela qual ao se falar do objeto abrangido pelo fato gerador, há uma ligação direta com a expressão dita econômica, pois sem a devida quantificação não há como o fato gerador do tributo estar completo.

O ICMS se insere na categoria de tributos incidentes sobre o valor agregado, pois sua tributação ocorre em cada fase do processo produtivo. Ainda, cumpre ressaltar que ele se trata de um tributo com respaldo constitucional, sendo que os entes públicos estaduais e o Distrito Federal detêm a competência para apurar e recolher o ICMS, com base nas leis complementares e convênios estabelecidos entre os Estados da Federação (OLIVEIRA, 2013).

Dessa forma, há regulamentação do ICMS em cada ente federativo, sendo que sua natureza é de tributo incidente sobre o consumo, ou seja, a tributação ocorre de forma indireta, pois há repasse dos seus valores do contribuinte de direito ao contribuinte de fato, que é o consumidor por meio dos preços convencionados para as mercadorias ou serviços (HARADA, 2017).

O artigo 155, II da Constituição Federal - CRFB dispõe que é competência dos Estados e Distrito Federal a instituição de impostos que envolvam a venda de mercadorias e/ou a prestação de serviços (BRASIL, 1988). Em regra, a tributação da prestação de serviços é dos municípios, portanto, o Estado somente terá a competência de exigir o ICMS “nos serviços elencados como de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação” (KFOURI JR, 2018, texto digital).

Carrazza (2006) enumera, ao menos, cinco tipos diferentes de hipóteses de incidência do tributo ICMS, quais sejam: O imposto pode incidir sobre operações de natureza mercantil, sobre serviços decorrentes de transporte estadual/intermunicipal e sobre serviços de comunicação. Também há a possibilidade de incidência nas operações de produção, circulação, distribuição, consumo importação referente a combustíveis, lubrificantes e energia elétrica; além da quinta e última possibilidade, que é referente à atividade de extrair, circular, distribuir ou adquirir minerais.

Exemplifica-se a vasta gama de impostos relacionados à circulação de mercadorias e prestação de serviços, para significar que cada uma das hipóteses de incidência tem base de cálculo de alíquota diversa. O tipo de ICMS mais comum e economicamente mais relevante é o ICMS sobre circulação de mercadorias e serviços, cuja incidência ocorre quando se verificam negócios jurídicos relativos à venda de mercadorias, que envolvam, necessariamente, a circulação dos itens envolvidos nas operações (CARRAZZA, 2006).

A hipótese de incidência do ICMS se configura na existência de diversas operações que ocasionam a circulação de mercadorias de um produtor para outro, sucessivamente, até chegar ao consumidor final, além de precisar estar inserido no contexto empresarial, com finalidade de lucro, para que possa se enquadrar a operação como mercantil (CARRAZZA, 2006).

Conforme dispõe Harada (2017), a incidência do ICMS pode se dar de forma monofásica, com recolhimento no início/final do ciclo de produção, mas pode ser também de incidência plurifásica, por incidir em todas as fases do ciclo, desde a produção inicial até o consumo definitivo.

Diante disso, como mencionado acima, o ICMS pode ter incidência em todas as fases da produção até que ocorra o consumo. A função do tributo é eminentemente fiscal, pois a função do ICMS é arrecadatória. Ainda, conforme dispõe a CRFB, o ICMS poderá ser seletivo, em razão de característica essencial atribuída de uma determinada mercadorias ou serviços, entretanto, apesar disso, há limitações ao uso com viés extrafiscal (MACHADO, 2014)¹.

Para introduzir o assunto referente à regulamentação do ICMS, é importante ressaltar que a Constituição Federal atribuiu às leis complementares a competência para estabelecimento de definições em matéria geral, entretanto, não é a lei complementar que irá instituir o tributo, já que ela irá tratar acerca das leis de tributação (MACHADO, 2014).

Dessa forma, não restam dúvidas de que a descrição e pormenorização do ICMS se encontra na lei estadual que promoveu a sua instituição, entretanto, a CRFB

¹ Em que pese o posicionamento do autor, destaca-se que o ICMS tem relevante função extrafiscal.

e a Lei Complementar - LC delimitam os parâmetros que devem ser observados de forma cogente pelo legislador ordinário. Nesta linha de pensamento, a normatização trazida pela LC nº 87 de 1996 atendeu ao chamado constitucional para estabelecer regulamentação geral sobre o ICMS, de modo a substituir os convênios interestaduais (MACHADO, 2014).

Destaca-se que, no âmbito da circulação econômica, as operações atinentes à circulação de mercadorias devem implicar necessariamente que as mercadorias circulem e haja transferência de propriedade, sem importar a natureza jurídica do ato envolvido. O principal negócio jurídico é o contrato de compra e venda, mas para implicar a obrigação de pagar ICMS, deve haver a circulação da mercadoria. Ressalta-se que o termo utilizado - operações - foi preferido pela CRFB por ser gênero e não se vincular a negócios jurídicos específicos. Portanto, a expressão de operações advindas da circulação de mercadorias deve ser entendida pelo conjunto (MACHADO, 2014).

Nessa linha, conforme leciona o mencionado autor (2014), esse gênero utilizado pelo constituinte não se restringe a apenas uma espécie, por abranger todos os negócios jurídicos ou atos simples que habitualmente fazem parte das atividades da empresa, e tem o objetivo de fazer a mercadoria circular dentro do ciclo produtivo, desde o produtor até o consumidor.

Ou seja, aqui se reforça a importância da expressão entendida em seu conjunto, operações relativas à circulação de mercadorias, pois é a interpretação integral que irá determinar o fato gerador do ICMS. A mercadoria deve efetivamente circular de um sujeito para outro, já que ao se considerar um negócio jurídico de compra e venda de forma isolada, não surge a obrigação de recolher o ICMS. Dessa forma, o objeto deve ser repassado do estabelecimento para o consumidor, portanto, quem transfere a mercadoria perde a posse e o controle sobre o objeto (MACHADO, 2014).

Para que se efetive a circulação da mercadoria, é elemento essencial a existência de um sujeito da obrigação, com o qual é estabelecida a relação jurídica. O sujeito passivo da obrigação tributária é denominado como contribuinte industrial, comerciante ou produtor. Esse sujeito passivo só terá a obrigação de recolher o ICMS

na hipótese de haver transferência efetiva da mercadoria, ou seja, quando, na prática de um negócio jurídico há a transferência, de fato, de uma mercadoria ou serviço de um sujeito para outro. (CARRAZZA, 2006).

Convém destacar que o contribuinte final irá arcar com o preço calculado pelo estabelecimento para o produto que foi adquirido, sendo assim o ICMS um imposto indireto que só irá ser efetivamente recolhido pelo contribuinte se o consumidor final adquirir a mercadoria ou serviço.

Sobre as características do ICMS, convém lembrar que a CRFB, no artigo 155, parágrafo segundo, dispõe sobre a não cumulatividade desse imposto, no sentido de estabelecer que o montante do ICMS pago em uma etapa deverá ser compensado com o valor devido na operação anterior (BRASIL, 1988).

Portanto, observa-se que o texto constitucional determina que o ICMS seja compensado, já que há incidência do imposto em todas as fases das operações do ciclo produtivo. O mecanismo da compensação visa que em cada etapa do ciclo, o tributo a pagar naquele momento seja compensado com o tributo já pago na operação anterior. Com isso, o legislador objetivou a neutralidade tributária com o afastamento do efeito cascata dos tributos, pela existência da possibilidade da compensação do ICMS na cadeia produtiva (HARADA, 2017).

De forma a exemplificar, com números, o que ocorre quando o ICMS é compensado, são utilizados alguns exemplos de etapas de circulação:

I – Na modalidade de tributação não cumulativa por compensação temos o seguinte:

a) na primeira etapa de circulação, do produtor ao atacadista: mercadoria no valor de R\$ 100,00 à alíquota de 18% resulta no imposto de R\$ 18,00;

b) na segunda etapa, do atacadista para varejista: mercadoria no valor de R\$ 120,00 a alíquota de 18% resulta no imposto de R\$ 21,60. Imposto a pagar = valor do “b” menos o valor do “a” = R\$ 21,60 – R\$ 18,00 = R\$ 3,60, que é o valor do imposto a recolher;

c) na terceira etapa, do varejista para o consumidor final: mercadoria no valor de R\$ 150,00 à alíquota de 18% resulta no imposto de R\$ 27,00. Imposto a pagar = valor do “c” menos o valor do “b” = R\$ 27,00 – R\$ 21,60 = R\$ 5,40 que é o imposto a recolher.

Total do imposto pago até o final do ciclo econômico = R\$ 18,00 + R\$ 3,60 + R\$ 5,40 = R\$ 27,00 (HARADA, 2017, texto digital).

Pelo exemplo numérico acima, é possível perceber que há, sim, a compensação a ser feita pelo contribuinte em cada etapa das operações, pois se verifica que a cada operação o imposto é calculado sobre o valor total e, somente

após é que se apuram os créditos = impostos já recolhidos, subtraídos os débitos = impostos a recolher.

Pela regra na não cumulatividade, a cada nova operação, haverá um novo montante de imposto calculado, do qual será abatido o valor do tributo da operação anterior. Logo, observa-se que é um direito do contribuinte a possibilidade de considerar como crédito em suas escritas fiscais o imposto que foi cobrado na operação anterior no momento de entrada da mercadoria em sua empresa, considerando atividades regulares e passíveis de tributação (FABRETTI, 2017).

Nessa linha, para que seja possível o contribuinte creditar o ICMS, a contabilidade precisa estar regular e atualizada e, além disso, precisa existir um documento fiscal de acordo com a legislação tributária, no qual conste o destaque do ICMS. Ainda, para que esse documento seja considerado válido, o contribuinte deve estar regular perante o Fisco e todas as informações pertinentes à identificação devem constar do documento fiscal (FABRETTI, 2017).

Sendo assim, segundo os ensinamentos do autor (2017), nota-se que o direito ao crédito advindo do imposto pago na operação anterior exige o registro por parte da empresa nas escritas fiscais competentes. Portanto, cumpre esclarecer que são hipóteses de geração de créditos para o contribuinte as mercadorias que entram em seu estabelecimento para serem revendidas, e, os insumos que, quando chegam ao estabelecimento, são utilizados na confecção de outra mercadoria, que será tributada com sua saída do estabelecimento – na venda.

De forma a complementar o raciocínio exposto, observa-se que, sendo a nota fiscal um elemento importante para a geração de créditos ao contribuinte, pode-se dizer que ela é o documento no qual deverá constar o montante referente à operação/prestação ocorrida, bem como, o valor do ICMS que deverá ser recolhido. Por isso, os valores da operação devem ser verdadeiros e exatos, para que a cobrança do tributo seja precisa. Os fornecedores do contribuinte irão consignar em documento fiscal todas as etapas de operação já ocorridas, ou seja, a emissão do documento fiscal visa possibilitar tanto o recolhimento do tributo quanto o direito de exercer o princípio da não cumulatividade do ICMS, ou seja, o creditamento (CARRAZZA, 2006).

Em síntese, segundo o autor (2006), na emissão dos documentos fiscais pelos fornecedores, devem ser observadas formalidades da legislação tributária para identificação de dados e valores. Todavia, caso haja alguma inexatidão, não há impedimento para o contribuinte possa realizar o aproveitamento do crédito, se estava de boa-fé.

Aqui, cumpre ressaltar que há diferenças pontuais a serem observadas, quais sejam: o montante de ICMS em destaque na nota fiscal, deve ser aquele registrado nas escritas contábeis, que visa efetivar o princípio da não cumulatividade. Entretanto, diverso é o montante de ICMS integrante da operação que circula a mercadoria, pois esse faz parte do seu preço e compõe o custo juntamente com outros ônus do contribuinte, em especial, aqueles referentes à salários e despesas inerentes à atividade empresarial (HARADA, 2015).

Sobre a técnica que permite a compensação, Paulsen (2019) resalta que o grande objetivo da instituição da técnica de tributação da não cumulatividade é evitar que a riqueza seja tributada diversas vezes, de forma sucessiva, nas operações diversas que ocorrem no ciclo produtivo da produção até a comercialização. A não cumulatividade permite que o ônus tributário seja reduzido, pela técnica de compensação outorgada pela lei, sem gerar, assim, o efeito de tributos em cascata numa mesma mercadoria.

Silva (2007), por sua vez, explana que o contribuinte efetiva seu direito à não cumulatividade quando realiza o creditamento do imposto recolhido no momento em que ocorre a aquisição das mercadorias que serão utilizadas como insumos, e, também, se credita do imposto ao adquirir mercadorias ou serviços.

Neste sistema de créditos e débitos, quando surge o momento de compensar, pode haver recolhimento, pelo contribuinte, de diferença de tributos a mais, ou estoque de crédito para o período seguinte caso o crédito daquele período seja maior. Defende-se que o imposto tem incidência efetiva sobre o valor adicionado, pois a cada nova operação pode haver créditos de operações anteriores (SILVA, 2007).

No entendimento de Carrazza (2006), a CRFB permite ao contribuinte o direito de abatimento daquele montante referente ao ICMS a ser pago por ele. O abatimento pode ser realizado levando-se em conta situações em que porventura nas operações

anteriores foram prestados serviços ou fornecidas mercadorias por outros contribuintes.

Nessa linha, há créditos, ou entradas, e débitos, ou saídas, na escrituração do contribuinte, restando constitucionalmente assegurado a esse o direito de compensação do ICMS, sendo que não importa para isso de onde vieram os créditos. Dessa forma, por exemplo, pode-se compensar o tributo pago a título de ICMS sobre energia elétrica com o tributo que surge de venda de mercadoria produzida pelo contribuinte (CARRAZZA, 2006).

Por sua vez, a LC nº 87 de 1996 dispõe em seu artigo 19 sobre a não cumulatividade do imposto, estabelecendo que a compensação deverá ocorrer a cada operação por força da técnica da não cumulatividade (BRASIL, 1996).

Machado (2014) pontua que a LC 87 de 1996 trouxe alterações, na medida em que admitiu que o contribuinte possa utilizar tanto a compensação créditos relativos a entradas de bens com destino ao consumo quanto o ICMS de mercadorias destinados ao ativo fixo do contribuinte/adquirente. A lei complementar, portanto, ampliou as possibilidades de o contribuinte utilizar para a compensação outros tipos de entradas e trouxe a disciplina correta do regime de compensação do ICMS, em conformidade com o que dispõe a CRFB no artigo 155, §2º, XII, 'c'.

Ressalta-se, novamente, que na hipótese de o montante de créditos ser inferior ao montante de débitos, há imposto a recolher, pois houveram mais saídas de mercadorias do que aquisições. Por outro lado, caso o montante de créditos seja maior que o de débitos, não haverá imposto a recolher, pois o estabelecimento vendeu menos do que adquiriu. Nessa hipótese, é que se fala em créditos transferidos para o período de apuração seguinte (CARRAZZA, 2006).

De acordo com a lição do mencionado autor (2006) considera-se hipótese de incidência do ICMS o valor total da operação ou da prestação realizada pelo contribuinte, portanto, o imposto não pode ser considerado incidente sobre o valor agregado de forma isolada. Não é possível, assim, que a cada nova transação o imposto incida apenas sobre valor acrescido da operação anterior, na medida em que em cada nova transação, o ICMS irá incidir sobre o valor total, inclusive com o acréscimo do crédito anterior. Isso ocorre, porque em cada nova negociação haverá

a aplicação da alíquota sobre a totalidade do seu valor, a partir do lançamento fiscal efetuado pelo próprio contribuinte.

Sendo assim, o contribuinte tem o direito de abater créditos de transações ou prestações ocorridas anteriormente, mas isso não quer dizer que o imposto incidirá, apenas, sobre o valor acrescido isolado das operações anteriores, haja vista que o montante sobre o qual incidirá ICMS é sempre a totalidade da transação inclusive com os valores acrescentados de transações anteriores (CARRAZZA, 2006).

Nas escritas fiscais feitas pelo contribuinte ocorrerá a contabilização de créditos e débitos e posterior compensação. Dessa forma, é importante evidenciar que a não cumulatividade é uma forma de tributar o contribuinte que não tem interferência na base de cálculo utilizada para a apuração do tributo ICMS a cada operação. O que ocorre, de forma adjunta, mas sem interferir na base de cálculo, é a “apuração do saldo devedor (ou credor) – por meio da diferença entre o imposto relativo às saídas e o correspondente às entradas de mercadorias, bens ou serviços” (CARRAZZA, 2006, p. 311).

O objetivo do primeiro subcapítulo deste capítulo, portanto, foi o de apresentar atributos essenciais do ICMS e a regra da não cumulatividade que permite a compensação do imposto em cada operação. A técnica favorece o contribuinte, pois possibilita a apuração do montante do imposto a recolher e sua posterior compensação com o montante de imposto já recolhido na operação anterior. Os conceitos apresentados no presente subcapítulo são relevantes para guiar o raciocínio do próximo subcapítulo, que trata da apuração do ICMS e a aceitação jurisprudencial da inclusão do referido tributo em sua própria base de cálculo.

2.2 A inclusão do ICMS na própria base de cálculo, na perspectiva constitucional e jurisprudencial

Inicialmente, cumpre conceituar que a base de cálculo de um tributo pode ser definida como o fato gerador expressado de forma econômica, pois quando a legislação institui o tributo, deve fazer referência a um parâmetro realista que permita tanto a sua quantificação quanto identificação e distinção da espécie tributária da qual está tratando. Sendo assim, a base de cálculo é um elemento primordial na tributação,

pois é sobre ela que será aplicada a alíquota, o que resultará no montante a ser recolhido como tributo. Conforme já tratado no subcapítulo anterior, o montante sobre o qual incide o ICMS, imposto objeto do estudo, é o valor da operação de que circulação das mercadorias ou o montante relativo ao serviço prestado (MACHADO, 2014).

Na doutrina jurídica, entende-se que há dois tipos de tributação que podem ser realizadas, quais sejam: a por fora e a por dentro. Na tributação realizada por fora, quando não há integração do valor do tributo no preço da mercadoria ou serviço, há uma separação do montante do montante de imposto, que é retirado do preço da mercadoria ou do serviço. Em assim sendo, nesse tipo de tributação, pode-se dizer que o imposto recolhido pelo comerciante/prestador de serviços não pertence a ele, porque o imposto é destacado no documento fiscal. Portanto, considera-se o contribuinte apenas como depositário do montante a ser repassado para o Erário (HARADA, 2015).

Por outro lado, na tributação realizada por dentro, ocorre a introdução da fração correspondente ao imposto no preço relativo à mercadoria ou serviço. Isso acontece, pois há a aplicação da alíquota sobre o preço que já havia sido ajustado sobre o montante do imposto. Assim, ao final da escrituração fiscal e formação do preço de venda, a alíquota original de tributação estará majorada (HARADA, 2015).

Portanto, segundo o autor (2015), o contribuinte, nessa situação, fica impedido de visualizar o valor efetivo do que está sendo, de fato, tributado, ou seja, que compõe o preço da mercadoria ou do serviço por ele pago. Entretanto, cumpre lembrar que o cálculo do tributo realizado por dentro foi consagrado pela jurisprudência como constitucional.

Nesse caso, o valor do ICMS que se destaca na nota fiscal de venda, que é importante para efetivar o princípio da não cumulatividade, é diferente do valor do imposto que está incluído no custo orçado para a mercadoria, junto com os outros ônus, referentes a salários e aluguéis, por exemplo (HARADA, 2015).

A fim de elucidar a questão, Harada (2015) exemplifica que o ICMS, o ISS, o PIS e a COFINS são calculados por dentro, ou seja, incidindo sobre si próprios. Além disso, deve-se ter em mente que é possível, também, a inclusão de um tributo na base

de cálculo de outro, circunstância que acaba por aumentar, de forma invisível, ainda mais, o ônus tributário do contribuinte, pois a majoração de um único imposto pode acarretar no aumento do montante a ser arrecadado com outros tributos.

Não obstante isso, a Constituição Federal, em seu artigo 155, inciso XII, alínea 'i', por modificação introduzida pela Emenda Constitucional 33/2001, delegou à lei complementar a competência para determinar a hipótese de incidência do ICMS e, estabeleceu que o seu próprio valor deveria integrar, também, a própria base de cálculo (BRASIL, 1998).

A LC nº 87/1996, também denominada Lei Kandir, por sua vez, dispõe em seu art. 13, § 1º, inciso I, que o valor do ICMS faz parte da sua própria base de cálculo, de modo que o seu destaque na nota fiscal, serviria, apenas, para fins de controle (BRASIL, 1996).

Aqui, cumpre asseverar que na lição de Harada (2019, texto digital), os ditames legais do chamado cálculo por dentro acabam por determinar, na prática, uma superação da alíquota legal fixada, pois o imposto ao incidir sobre ele mesmo acaba aumentando a carga tributária. Assim, por exemplo, “uma mercadoria no valor de R\$ 1.640,00 à alíquota de 18%, no cálculo, por fora, o imposto corresponderá a R\$ 1.640,00 x 18%, isto é, R\$ 295,20”. Entretanto, na hipótese de o ICMS estar embutido no preço, observa-se uma considerável majoração da alíquota:

- a) $R\$ 1.640,00 \times 0,82 (100\% - 18\%) = R\$ 1.344,80$ (preço da mercadoria sem imposto);
- b) $R\$ 1.640,00 - R\$ 1.344,80 = R\$ 295,20$ (valor do ICMS embutido no preço);
- c) $R\$ 1.640,00 / 0,82 = R\$ 2.000,00$ (valor total da nota fiscal);
- d) $R\$ 2.000,00 \times 18\% = R\$ 360,00$ (ICMS destacado na nota fiscal);
- e) $R\$ 360,00 / R\$ 1.640,00 \times 100\% = 21,95\%$ (alíquota real do ICMS);
- f) $21,95\% - 18\% = 3,95\%$ (diferença entre alíquota nominal e a alíquota real). (HARADA, 2019, texto digital)

Pelo exemplo, pode-se destacar que no item 'a' e 'b' foi calculado o montante sem o tributo incluso, para se chegar no valor de imposto embutido no preço. O preço da mercadoria foi multiplicado por 0,82, pois se retirou o montante de imposto (alíquota de 18%) para se descobrir o valor real da mercadoria. Ao se chegar no valor total da nota fiscal no item 'c', o montante é novamente multiplicado pela alíquota do imposto, significando esse o ICMS que se destaca na nota fiscal. Esse valor é dividido pelo montante total do preço da mercadoria para se chegar na alíquota real, a qual incidiu

sobre a operação. No caso, ao invés de ser apenas 18%, seria 21,95% por conta do cálculo efetuado por dentro (HARADA, 2019).

Compete mencionar, ainda, que se incluem na base de cálculo do ICMS os montantes referentes aos descontos condicionais e despesas recebidas do adquirente. Os descontos incondicionais não se incluem, pois são, por exemplo, descontos concedidos em pagamentos à vista. O desconto condicional, que se inclui na base de cálculo, repousa na dependência de ocorrência de evento no futuro como, por exemplo, quando se trata de vendas que envolvam pagamento em prazo futuro (MACHADO, 2014).

Para Carrazza (2006), a LC 87/96, ao determinar a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo, teria ido além do que permite a CRFB e, dessa forma, teria maculado o cerne essencial do tributo, pois os entes públicos estariam arrecadando imposto sobre imposto, o que seria inadmissível. Desse modo, reitera-se que a base de cálculo do ICMS é o valor da operação em sua totalidade, portanto, ao se incluir o imposto em sua própria base de cálculo é gerado um valor acrescentado, sem relação com a transação.

Pelo viés de Harada (2017), a disposição do parágrafo primeiro do artigo 13 da LC 87 de 1996 acabou por expandir a base de cálculo do ICMS e assentou em norma legal o denominado cálculo por dentro. A constitucionalidade da incidência do imposto em sua própria base de cálculo foi discutida no RE 212.209/RS.

No mencionado julgado, de relatoria do Ministro Marco Aurélio e Nelson Jobim que foi decidido pelo Supremo Tribunal Federal, no ano de 1999, restou fixado o seguinte entendimento: “Constitucional. Tributário. Base de cálculo do ICMS: inclusão no valor da operação ou da prestação de serviço somado ao próprio tributo. Constitucionalidade. Recurso desprovido” (BRASIL, 2003a, texto digital).

Conforme se observa, no mencionado recurso, que foi interposto pela recorrente Indústria de Bebidas Celina Ltda contra acórdão do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, foi proferida decisão pela constitucionalidade da inclusão do ICMS na sua própria base de cálculo. A recorrente sustentou que a tributação indireta, realizada pelo cálculo por dentro, seria inconstitucional, porque implicaria em um aumento das alíquotas de forma invisível aos olhos do contribuinte (BRASIL, 2003a).

Ao proferir o seu voto no mencionado RE o Ministro Nelson Jobim desproveu o recurso e ressaltou que o ICMS é suportado, no ciclo de produção, pelo consumidor que faz a aquisição. O ministro Moreira Alves, por seu turno, votou pelo desprovimento do recurso para manter a constitucionalidade do tema, pois, para ele, o cálculo do ICMS por dentro se compatibilizaria com o princípio da não cumulatividade e efetivação da compensação do imposto (BRASIL, 2003a).

Por outro viés, o ministro Marco Aurélio votou pelo provimento do recurso a favor do contribuinte, pois segundo o seu entendimento, o Estado afronta a capacidade econômica do contribuinte ao cobrar imposto sobre imposto, pois há apenas ônus para o sujeito passivo e nenhuma contrapartida do recolhimento dos tributos. Segundo o ministro, existiriam duas bases de cálculo distintas: aquela referente ao valor da operação em si – preço do negócio mercantil, e aquela que passa a ser algo a mais, a qual não integraria o patrimônio do devedor por ser resultante da alíquota aplicada ao valor da transação – somatório de parcelas, na qual já está embutido montante de ICMS (BRASIL, 2003a).

Em sentido diverso, o Ministro Ilmar Galvão, ao proferir o seu voto, desproveu o recurso, sob o fundamento de que não haveria nenhum impedimento legal para que um tributo incida sobre outro tributo. Em suas palavras, “não há nenhuma vedação constitucional para a presença, na base de cálculo dos impostos, de frações que correspondam ao mesmo tributo ou diversos” (BRASIL, 2003a, texto digital). Em síntese, no RE 212.209/RS, restou sedimentada a constitucionalidade da inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo, e, por consequência, do denominado cálculo por dentro.

Outra jurisprudência relevante para o estudo é do ano de 2011, quando o STF voltou a enfrentar o tema e fixou a tese de nº 214, em repercussão geral, no RE 582.461/SP, ao proferir julgamento pela constitucionalidade da inclusão do ICMS na própria base de cálculo (BRASIL, 2011). Denominou-se o mencionado caso como um *Leading Case*, ou seja, caso paradigmático, o qual “passou a servir de precedente ou como paradigma para o julgamento de questões futuras semelhantes” (LUZ E SOUZA, 2015, texto digital).

O recurso supramencionado foi interposto por Jaguary Energia Mineração e Comércio Ltda, contra acórdão do Tribunal de Justiça de São Paulo, o qual havia decidido ser constitucional a inclusão do ICMS na própria base de cálculo e que a regra não atentaria contra o princípio da não cumulatividade (BRASIL, 2011).

Dos votos favoráveis à constitucionalidade do tema ressaltam-se as razões da ministra Ellen Gracie, que opinou pelo desprovimento do recurso, por não considerar razoável, a partir da interpretação da legislação, eventual necessidade de depurar as bases de cálculo dos tributos para excluir frações de tributos que estejam incorporadas aos custos (BRASIL, 2011).

Em seguimento ao voto, a ministra mencionada ressaltou que o ICMS é um imposto indireto, pois o encargo econômico é repassado a um contribuinte que adquire a mercadoria. Todavia, mesmo com esse atributo de imposto indireto, o ICMS não se revela inconstitucional, pelo cálculo por dentro, pois em nenhum momento seria ultrapassada a base de cálculo entendida como “riquezas de operações referentes à circulação de mercadorias” (BRASIL, 2011, texto digital).

Igualmente, o Ministro Luiz Fux votou pelo desprovimento do recurso, por entender que a incidência de imposto sobre imposto é prática consolidada no país e, inclusive, ocorre com diversos tributos. Nessa seara, o ministro ressaltou que não poderia votar contra o disposto no texto da Constituição Federal, haja vista que a LC nº 87 de 1996, que estabeleceu os atributos responsáveis pela configuração da base de cálculo do ICMS, passando a dispor que esse imposto poderia integrar a sua própria base de cálculo, estaria de acordo com o que impõe a própria CRFB (BRASIL, 2011).

Na mesma linha, o ministro Dias Toffoli estabeleceu em seu voto que entendia ser o caso de ratificação do que já havia sido consolidado quando do julgamento do RE 212.209/RS, no sentido de considerar o ICMS um tributo indireto que está integrado ao preço da mercadoria/serviço e, por isso, deve estar incluído na sua própria base de cálculo (BRASIL, 2011).

Para o ministro, é tradição, no Brasil, repassar ao consumidor o valor do ICMS, pois advém da natureza indireta do mencionado imposto pela qual é válido o tributo ser incluído no preço pago pela mercadoria. Em razão disso, defendeu que a

incidência do imposto na própria base de cálculo não seria ofensa à não cumulatividade, técnica pela qual os tributos anteriormente pagos são compensados com os tributos das operações novas (BRASIL, 2011).

Em síntese, verifica-se que com o julgamento dos Recursos nº 212.209/RS e nº 582.461/SP firmou-se uma posição dominante no STF, qual seja: que o ICMS seria parte do custo orçado para a mercadoria ou serviço e, por isso, deveria incidir em si mesmo. Sendo assim, restou validado o entendimento de que o cálculo do ICMS realizado por dentro não configura violação aos princípios tributários.

Por outro lado, cumpre mencionar que as súmulas nº 94 e nº 68 do STJ (BRASIL, 2019a) que tratavam da inclusão do ICMS na base de cálculo de outros tributos, foram canceladas, na sessão de 27 de março de 2019, quando a Corte julgou a Questão de Ordem nos Recursos Especiais 1.624.297-RS, 1.629.001-SC e 1.638.772-SC. Elas possuíam a seguinte redação:

Súmula 94 (Cancelada): A PARCELA RELATIVA AO ICMS INCLUI-SE NA BASE DE CALCULO DO FINSOCIAL. [...]
Súmula 68 (Cancelada): A PARCELA RELATIVA AO ICM INCLUI-SE NA BASE DE CALCULO DO PIS.
(BRASIL, 2019a, texto digital)

Dessa maneira, observa-se que a inclusão do ICMS, em sua própria base de cálculo, é prática comum, prevista em lei, bem como chancelada pela jurisprudência do próprio STF. Ademais, a definição do significado da inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo se faz importante, na medida em que permite identificar que a tributação, não visível aos olhos do contribuinte, ocorre quando se inclui o próprio tributo em sua base de cálculo, bem como quando se inclui um determinado tributo na base de cálculo de outro.

Assim, uma vez explanado acerca das possibilidades legais e jurisprudenciais do ICMS poder incidir em sua própria base de cálculo, o próximo subcapítulo tratará das contribuições sociais denominadas de PIS e Cofins, suas bases de cálculo, formas de apuração, alíquotas, além da demonstração contábil da formação do preço de venda de uma mercadoria, questões de suma relevância, na medida em que há a controvérsia acerca da possibilidade ou não do ICMS incidir sobre as respectivas bases de cálculo das aludidas contribuições.

2.3 As bases de cálculo do PIS e da Cofins, considerando os elementos da obrigação tributária e o regime cumulativo e não cumulativo de apuração

No presente subcapítulo se apresentam as definições doutrinárias e legislativas acerca dos atributos do PIS e da Cofins, suas formas de apuração e formação do preço de venda das mercadorias dos contribuintes. Além disso, dispõem-se acerca do que a doutrina entende por faturamento e como a legislação trata do termo. Tal estruturação é necessária, a fim de elucidar como ocorre a inclusão do ICMS na base de cálculo das mencionadas contribuições, tema do RE 574.706/PR (BRASIL, 2017).

Conforme leciona Machado (2014, p. 423) as contribuições sociais podem ser conceituadas “[...] como espécie de tributo com finalidade constitucionalmente definida, a saber, intervenção no domínio econômico, interesse de categorias profissionais ou econômicas e seguridade social”.

Consoante disposto no artigo 149, caput da CRFB, a competência é exclusiva da União para “[...] instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas”. Todavia, não é o texto constitucional que define os seus respectivos fatos geradores, bases de cálculo e sujeitos passivos, mas sim, a LC, segundo se observa do artigo 146, III, da CRFB (BRASIL, 1988, texto digital).

Em igual relevância, o artigo 195 da CRFB determina que direta e indiretamente toda a sociedade é responsável por financiar a seguridade social e, uma das formas de captação desses recursos são as contribuições sociais, que, no caso do PIS e da Cofins serão recolhidas pelo empregador, e possuem como base de incidência o faturamento ou a receita, além de outras hipóteses previstas legalmente (BRASIL, 1988).

Por conceito de faturamento, entende-se que esse está entrelaçado a uma operação de compra e venda de mercadorias e de serviços, sendo que, num entendimento comercial, significa a receita operacional do contribuinte (HARADA, 2015).

Fabretti (2017) destaca que na venda de uma mercadoria pode haver a incidência de até quatro tributos diversos. Isso ocorre, porque, quando há entrada de

um produto industrializado na circulação econômica, ele se transforma em mercadoria, que, ao ser vendida, ou seja, ao sair do estabelecimento, gera a incidência do ICMS. Tal situação cria a necessidade de emissão da nota fiscal, razão pela qual fala-se que ocorre o faturamento, hipótese de incidência tanto do PIS quanto da Cofins.

De forma geral, consideram-se contribuintes do PIS e a Cofins, as pessoas jurídicas de direito privados e as equiparadas por meio da legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ. São previstas, em lei, duas modalidades de cálculo mensal para as contribuições: uma é a aplicação das alíquotas sobre a receita bruta, enquanto outra é exclusiva para os contribuintes tributáveis pelo lucro real (OLIVEIRA, 2013).

A LC nº 7 de 1970 instituiu, em seu art. 1º o PIS, entretanto, os objetivos da mencionada contribuição mudaram com a promulgação da Constituição Federal de 1988, pelo que passou a se vincular “[...] a arrecadação do PIS-Pasep ao custeio do seguro-desemprego e do abono aos empregados com média de até dois salários mínimos de remuneração mensal” (ABRAHAM, 2018, texto digital).

As modalidades de apuração da contribuição para o PIS, também denominada contribuição que se destina à integração social e formação do patrimônio do servidor público, estão dispostas em legislação, pelas quais é possível concluir que o PIS pode ser apurado de forma cumulativa ou não cumulativa. O primeiro regime, o cumulativo, tem por base de cálculo “[...] o faturamento do mês, admitidas algumas deduções (para as pessoas jurídicas de Direito Privado, empresas públicas e sociedade de economia mista)”, sendo que a alíquota a ser aplicada é de 0,65 por cento - 0,65% (KFOURI JR., 2018, texto digital).

A principal legislação para compreender a contribuição ao PIS seria a Lei nº 9.715/98, a Lei nº 9.718 de 1998, MP nº 2.158-35 de 2001 e Lei nº 12.973 de 2014. No sistema de apuração pelo lucro presumido ou arbitrado, também denominado método cumulativo², por expressa previsão legal da Lei nº 10.637 de 2002, deve ser considerada a legislação anterior para a apuração da contribuição. Dessa forma,

² O sistema de apuração denominado lucro presumido/arbitrado, realizado de forma trimestral destina-se a empresas de porte modesto que precisem calcular o IRPJ e que não tenham a obrigação de fazer a apuração complexa do lucro real (OLIVEIRA, 2013).

aplica-se a Lei nº 9.715 de 1998, pela qual o tributo deve ter por base de cálculo a receita bruta que a pessoa jurídica auferir, entendida como faturamento (PÊGAS, 2018).

Nessa esteira, cumpre asseverar que a Lei nº 9.715/1998, em seu art. 2º, dispõe que haverá apuração mensal de PIS por pessoas jurídicas de direito privado e, também aquelas equiparadas em virtude da legislação atinente ao imposto de renda, com base no faturamento mensal. Em relação à base de cálculo para o regime cumulativo, encontra-se no art. 3º da Lei nº 9.715/1998, pelo qual o faturamento é considerado o montante de receita bruta “proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia” (BRASIL, 1998).

Não obstante isso, o parágrafo único do mencionado artigo exclui da receita bruta os montantes referentes aos descontos incondicionais, o valor do Imposto sobre produtos Industrializados - IPI e do ICMS que foi recolhido na condição de sujeito substituto tributário, além de valores referentes às vendas de bens e serviços que tenham sido canceladas (BRASIL, 1998).

Por outro lado, o regime não cumulativo de apuração do PIS, tem como base de cálculo “a totalidade das receitas auferidas, sendo admitidas exclusões previstas na legislação, além da possibilidade de dedução de créditos oriundos da aquisição de insumos, custos e despesas”, sendo que a alíquota aplicável é de 1,65 por cento (1,65%), ou ainda, um por cento (1%) em caso de entidades sem fins lucrativos (KFOURI JR., 2018, texto digital).

Nessa linha, cumpre observar que foi a Lei nº 10.637 de 2002 que regulamentou a não cumulatividade do PIS, incidente sobre a totalidade de receitas adquiridas pelo contribuinte, não importando a denominação da receita ou classificação contábil dela, conforme se observa do disposto no § 2º do art. 1º da mencionada norma, que dispõe que “a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º ” (BRASIL, 2002, texto digital).

Os dois regimes de incidência do tributo podem se aplicar a pessoas jurídicas de direito privado, a depender se a apuração do IRPJ ocorrer pelo lucro real³ ou presumido. Em caso de sujeição ao sistema de lucro presumido/arbitrado, as empresas estão devem recolher o PIS sob o regime de incidência cumulativa. Já as empresas que adotam o sistema de apuração, com base no lucro real, há sujeição à incidência não cumulativa do PIS, no qual é possível descontar eventuais créditos (ABRAHAM, 2018).

No que tange à contribuição social destinada para o financiamento da seguridade social - Cofins, foi a LC nº 70 de 1991 que a instituiu, em seu artigo 1º, sem descartar ou excluir qualquer incidência do PIS. A base de cálculo da Cofins, que se encontra prevista no artigo 2º da mencionada lei é “o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza”. Entretanto, diferentemente do que ocorre com o PIS, não podem integrar a base de cálculo da Cofins, montantes como o IPI, se esse foi destacado em documento fiscal, bem como os valores referentes a vendas devolvidas ou canceladas, e descontos incondicionais (BRASIL, 1991).

De acordo com a doutrina de Abraham (2018), a Cofins deve ser recolhida por pessoas jurídicas de direito privado e a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, sendo que os valores com ela arrecadados tem como destino as despesas da área de saúde, assistência social e previdência.

De modo semelhante ao que ocorre com o PIS, Kfourir Jr. (2018) destaca que há duas modalidades de apuração diferentes para a Cofins, a cumulativa e a não cumulativa, sendo que o seu regramento legislativo está disposto nas Leis nº 9.718 de 1998, 10.833 de 2003, 10.865 de 2004 e na LC nº 70 de 1991.

Não obstante isso, para Pêgas (2018), os regimes de apuração da Cofins podem ser divididos, ainda, da seguinte forma: o método cumulativo, que pode ser chamado, também, de apuração pelo lucro presumido/arbitrado, e método não cumulativo, igualmente, denominado de lucro real. Em complementação, destaca-se

³ O regime de apuração denominado lucro real ocorre trimestralmente com a tributação a partir do “resultado contábil líquido do trimestre antes da IRPJ e da CSLL”, em livro próprio de escrituração, com os devidos ajustes determinados pela legislação do imposto de renda (OLIVEIRA, 2013, texto digital).

que as principais leis para a compreensão da COFINS são as seguintes: LC nº 70 de 1991, Lei nº 9.718/98 e Lei nº 12.973 de 2014.

No sistema de apuração pelo lucro presumido/arbitrado, também denominado método cumulativo, a Cofins não deve ser calculada com base na Lei nº 10.833 de 2003, por expressa determinação do seu artigo décimo. Dessa forma, como são aplicáveis as leis anteriores, com base na Lei nº 9.715 de 1998, a base de cálculo para o método cumulativo deve ser o faturamento, considerado como a receita bruta auferida pela pessoa jurídica, com a aplicação da alíquota de três por cento – 3% (PÊGAS, 2018).

Por outro lado, no regime não cumulativo de apuração da Cofins, é utilizada a alíquota de sete vírgula seis por cento – 7,6 %, e é possível o abatimento de créditos, em momento posterior, que sejam referentes à insumos, custos e despesas (KFOURI JR., 2018).

Ainda, a COFINS não cumulativa, pela dicção da Lei nº 10.833 de 2003, tem incidência sobre a totalidade da receita mensal do contribuinte, sem importar a denominação ou classificação contábil. De modo geral, excluem-se da receita total diversas parcelas que conforme expressa disposição legal não podem integrar o montante tributável no regime não cumulativo (BRASIL, 2003b).

Nesse ponto, são importantes as considerações de Pêgas (2018), que separa as receitas das empresas em duas modalidades: receitas advindas da atividade principal da pessoa jurídica e considerada bruta, e as demais receitas. De forma geral, destaca-se que são permitidas exclusões de alguns montantes da receita que não serão tributáveis pela COFINS no regime de apuração não cumulativo, com base no artigo 6º da Lei n. 10.833 de 2003.

De forma geral, sobre a base de cálculo do PIS e da Cofins, o faturamento, pode-se dizer que essa é o “[...] somatório de diversas faturas, conforme ficou consagrado na prática comercial, quando se diz que o faturamento mensal de determinada empresa é de tantos reais, expressando o volume de vendas realizadas” (HARADA, 2019, texto digital).

No mesmo sentido, pode ser estabelecido que faturamento tem correspondência com a soma da totalidade de valores advindos das operações de negócios que o contribuinte tenha realizado. Neste ponto, faz-se imperioso ressaltar o seguinte excerto: “*Faturar*, pois é obter *receita bruta* proveniente da venda de mercadorias ou, em alguns casos, de prestação de serviços” (CARRAZZA, 2006, p. 497, grifos do autor).

Igualmente, o mencionado autor (2006, p. 497) aduz que o faturamento é “a contrapartida econômica, auferida, como *riqueza própria*, pelas empresas em razão do desempenho de suas atividades típicas”. Entretanto, eventuais frações existentes na contrapartida, referentes a tributo de ICMS devido, não podem ser caracterizadas como faturamento.

Tendo em vista que a Constituição Federal elencou como base de cálculo das contribuições o faturamento ou receita, cumpre mencionar que o conceito de receita bruta foi redefinido pela Lei de nº 12.973 de 2014, o que foi bastante importante para a uniformização e regulamentação da acepção legal do termo na legislação tributária vigente. Em análise do artigo 12 da lei, receita bruta seria o montante obtido a partir da “exploração da atividade descrita no contrato social ou estatuto da empresa, seja ela qual for: venda, revenda, serviços, locação, intermediação ou qualquer outro tipo”. Além disso, pela nova dicção legal, estariam incluídos na receita bruta o ICMS, PIS, COFINS e ISS, e excluídos o IPI e ICMS recolhido em substituição tributária (PÊGAS, 2018, texto digital).

Sobre essa controvérsia, Moreira e Fonseca (2017) ressaltam que a Lei nº 12.973 de 2014 teria promovido uma ampliação do conceito de faturamento, base de cálculo do PIS e da COFINS. Conforme já colocado anteriormente, a base de cálculo das contribuições seria a receita bruta proveniente de prestação de serviços ou venda de mercadorias, entretanto, a lei editada em 2014 teria ampliado esta acepção, no sentido de incluir todas as receitas provenientes da atuação da pessoa jurídica em suas atividades-fim.

Com relação ao modo de apuração das contribuições tratadas no presente subcapítulo, ressalta-se o ICMS é destacado na nota fiscal de cada operação efetuada, o que permite escriturar e calcular de maneira relativamente descomplicada

o montante do tributo devido naquele momento, tendo em vista o confronto com o montante de imposto pago na operação anterior (FABRETTI, 2017).

Entretanto, conforme ensina o autor (2017), em relação ao PIS e COFINS, não existe a possibilidade de haver o destaque dessas contribuições na nota fiscal, razão pela qual o modo de apuração de eventuais débitos e créditos deve ser o seguinte: sobre o valor do faturamento, devem ser deduzidos os valores que não o integram, aplica-se, posteriormente, a alíquota da contribuição.

Assim sendo, pode-se dizer que o sistema de cálculo das contribuições para o PIS e COFINS é diferente do ICMS e do IPI, pois ocorre por meio de “um sistema de apuração por meio de débitos e créditos, muito mais complexo do que a tributação do valor agregado dos impostos citados”. Em igual forma o PIS e a Cofins são tributos que se inserem em legislação extensa e variada (FABRETTI, 2017, texto digital).

Nessa linha, a formação do preço de venda da mercadoria ocorre por meio de um procedimento contábil, que leva em conta os tributos envolvidos, pois, conforme Fabretti (2017, texto digital), o cálculo deve ser realizado com a inserção das alíquotas do PIS, Cofins e do ICMS, no preço final da venda, conforme se observa no exemplo abaixo trazido pelo doutrinador:

Nota: Os tributos sobre a venda (ICMS, PIS, Cofins) incidem sobre o preço final de venda e não sobre a receita líquida de vendas, daí a necessidade de repassá-los para o preço mediante o cálculo “por dentro”.

Demonstração do resultado:

	Valores em R\$
Preço de Venda	\$ 306.318
(-) ICMS – 18%	(\$ 55.137)
Cofins 3%	(\$ 9.190)
PIS 0,65%	<u>(\$ 1.991)</u>
Receita Líquida de Venda	\$ 240.000
(-) Custo do produto	<u>\$ 150.000</u>
Lucro Bruto	\$ 90.000
(-) Despesas Operacionais	<u>\$ 50.000</u>
Lucro Operacional	\$ 40.000

(FABRETTI, 2017, texto digital)

Portanto, resta evidente, a partir do resultado exemplificativo acima, que o ICMS está introduzido no preço de venda da mercadoria e, que, na base de cálculo do PIS e da Cofins está embutida a alíquota do ICMS. Em razão disso, Fabretti (2017,

texto digital) leciona que “[...] o PIS/Pasep e a Cofins incidem sobre o faturamento, com o mesmo impacto econômico dos impostos, agravados pelo fato de serem cumulativos, gerando o efeito de tributação ‘em cascata’”.

Desse modo, observa-se que as contribuições ao PIS/PASEP e Cofins não deveriam ter, em sua base de cálculo, o ICMS, porque, conforme o posicionamento de Carrazza (2006, p. 499, grifos do autor), seria inaceitável estabelecer que os sujeitos incumbidos do ônus tributário podem faturar imposto, pois “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”.

Nessa linha de raciocínio, o mencionado autor (2006, p. 500) destaca que fato do ICMS integrar a base de cálculo de contribuições como o PIS e a Cofins traz consequências inaceitáveis, pois força os contribuintes a calcularem um montante maior do que o determinado pela lei e, ainda, leva em consideração receitas que pertencem, na verdade, aos Entes Públicos. Destaca-se nesse sentido que “a parcela correspondente ao ICMS pago não tem, pois, natureza de faturamento (e nem mesmo de receita), mas de simples *ingresso de caixa*”.

Ressalta-se que a proteção constitucional ao contribuinte não se coaduna com a possibilidade de o contribuinte estar hipoteticamente faturando ICMS, pois o faturamento não poderia incluir montantes alheios àqueles provenientes de operações de venda de mercadorias ou serviços (CARRAZZA, 2006).

Entretanto, não são todos os juristas que concordam com o posicionamento favorável ao contribuinte, pois Paulsen (2019, texto digital), por sua vez, defende que a “[...] pessoa jurídica contribuinte do ICMS o paga com recursos próprios, ainda que se possa visualizar, pelo destaque do ICMS na nota, a transferência do respectivo ônus financeiro ao consumidor, considerado, por isso, o contribuinte de fato”. Sendo assim, o imposto seria parte integrante do custo da mercadoria, razão pela qual não poderia ser excluído da base de cálculo da Cofins, em contraponto ao posicionamento anteriormente colocado.

Conforme já tratado anteriormente, apesar das discussões jurisprudenciais que serão tratadas no terceiro capítulo e discrepâncias legais, a base de cálculo das

contribuições para o PIS e a Cofins deve ser entendida como receita bruta, pois é o vocábulo que aparece nas legislações que não foram revogadas. O faturamento, por sua vez, aparece, na doutrina, definido como a soma das operações de vendas ou de serviços, o que afasta a possibilidade de estar incluído, em seu conceito, valores alheios.

Fundamentalmente, o viés deste capítulo foi a definição de conceitos e dispositivos legais. Em uma primeira parte, foi possível destacar os principais elementos do ICMS, além de adentrar nos aspectos de sua não cumulatividade constitucionalmente definida. No subcapítulo 2.2, foi possível a análise de entendimentos jurisprudenciais sobre tema correlato, a inclusão do ICMS na própria base de cálculo, o que enriquece a pesquisa no sentido de trazer qual é a jurisprudência predominante do STF em relação a isso. Na terceira parte deste capítulo, foi possível trazer conceitos das contribuições sociais PIS e Cofins, suas formas de apuração, alíquotas e bases de cálculo.

Apresentados os principais conceitos legais e doutrinários acerca da controvérsia do RE 574.706/PR, passa-se a analisar no próximo capítulo os motivos determinantes que guiaram os votos proferidos pelos julgadores do STF no mencionado recurso extraordinário.

3 OS MOTIVOS DETERMINANTES DA EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS DECIDIDA NO RE 574.706/PR E DIVERGÊNCIAS

No terceiro capítulo desse trabalho, objetiva-se analisar quais os fundamentos jurídicos determinantes para a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e Cofins, no acórdão do Recurso Extraordinário - RE 574.706/PR. De início, cumpre mencionar que o referido RE 574.706/PR, teve repercussão geral reconhecida, em 25 de abril de 2008, por discutir, à luz do art. 195, I, b, da Constituição Federal, se o ICMS integra, ou não, a base de cálculo do PIS e da Cofins, tendo alcançado julgamento definitivo de mérito, em 15 de março de 2017, por maioria e nos termos do voto da Relatora, a Ministra Carmen Lúcia (BRASIL, 2017).

Esclarecidas essas questões introdutórias, entende-se necessário tratar, de forma breve, acerca do instituto da repercussão geral, a fim de se compreender a relevância da temática em análise.

Conforme leciona Cruz e Tucci (2004), o RE 574.706/PR pode ser considerado um precedente, pois sua decisão possui força vinculante, ou seja, deve ser observada pelos Tribunais no julgamento de casos semelhantes. Enfatiza-se que os precedentes constituem prática decisória advinda do sistema de direito anglo saxônico, ou direito casuístico, segundo o qual os costumes são os grandes responsáveis pela construção de entendimentos jurisprudenciais que são dotados de força obrigatória para lides futuras.

Nessa linha, o referido autor (2004) argumenta que o precedente, tomando-se por referência a decisão já exarada pelo juízo, compõe-se de duas partes, quais sejam: os fatos e o entendimento final. Os fatos podem ser definidos como as circunstâncias que embasam o tema controvertido no julgamento, enquanto as motivações determinantes ou *ratio decidendi*, por sua vez, compõem-se das teses e até princípios utilizados para a fundamentação do julgado.

Nesse mesmo sentido, Mitidiero (2016) enfatiza que os motivos ou razões determinantes de um julgado configuram um precedente a ser observado quando há maioria de votos para o entendimento predominante.

A respeito da observância, pelos tribunais inferiores, de precedentes gerados em cortes superiores, Marinori, Mitidiero e Arenhart (2017) ressaltam, ao tratarem do artigo 927 do Código de Processo Civil - CPC, que o dispositivo legal possui caráter meramente exemplificativo. Isso porque não são apenas os entendimentos proferidos em sede de julgamento de recursos repetitivos que deverão ser tratados como precedentes, mas que os juízes e tribunais, também, deverão observar os entendimentos proferidos em recurso extraordinário e especial, pois as razões ou motivos determinantes dos acórdãos são dotados de efeito "obrigatório".

Nessa senda, convém destacar que, para um precedente ser formado a partir do julgamento de um recurso extraordinário, não há necessidade ou dependência de haver a replicação da demanda em diversos casos, ou seja, a repercussão geral é técnica que não depende do recurso, em análise, estar incluso em incidente de julgamento de demandas repetitivas, na medida em que é instrumento que visa o desenvolvimento do direito pela Corte Suprema por meio da seleção de casos constitucionalmente relevantes para a formação dos precedentes (MARINONI, MITIDIERO E ARENHART, 2017).

Com base nisso, é possível se afirmar que o RE 574.706/PR pode ser considerado um precedente, devendo sua fundamentação ser respeitada pelos Tribunais de instâncias inferiores, por ter eficácia vinculante e obrigatória.

Sendo assim, passa-se a analisar os conceitos adotados pelo STF, quando do julgamento do mencionado recurso, em especial, o conceito de faturamento, haja vista que a controvérsia tem seu ponto central na análise da possível inclusão ou não do

ICMS no que se entende como faturamento, a fim de se legitimar a incidência do mencionado imposto nas bases de cálculo do PIS e da Cofins (BRASIL, 2017).

3.1 O conceito de faturamento adotado pela jurisprudência do STF

O RE 574.706/PR, originariamente interposto pela empresa Imcopa Importação, Exportação e Indústria de Óleos Ltda com o objetivo de reformar o acórdão do TRF4, que julgou válida a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições do PIS e da Cofins, tem como ponto central a análise da possível inclusão ou não do ICMS no que se entende como conceito de faturamento, a fim de legitimar a incidência ou não do referido imposto nas bases de cálculo das mencionadas contribuições (BRASIL, 2017).

Nessa linha, cumpre mencionar que a relatora do recurso em análise, a Relatora Cármen Lúcia, em seus fundamentos, considerou ser mais adequado que o RE 574.706/PR fosse julgado sem que se aguardasse, para eventual análise conjunta, a Ação Declaratória de Constitucionalidade - ADC nº 18, interposta em 2007, que versava sobre a possibilidade de ser declarada constitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins. Isso porque havia a necessidade de um provimento jurisdicional acerca do tema (BRASIL, 2017).

Uma das razões determinantes para o resultado do julgamento do RE 574.706/PR foi o entendimento do conceito de faturamento exarado pela Suprema Corte. A respeito disso, a Relatora Cármen Lúcia, ao proferir seu voto, valeu-se do histórico da legislação e das decisões proferidas nos RE's de nº 346.084, 358.273, 357.950 e 390.840, no quais o conceito de faturamento e receita bruta não foram compreendidos como a mesma coisa (BRASIL, 2017).

A fim de melhor explicar o entendimento do RE 574.706/PR, destaca-se um dos acórdãos citados pela Relatora Cármen Lúcia, o RE 357.950/RS de relatoria do Ministro Marco Aurélio, no qual se declarou a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98. Isso porque, o mencionado dispositivo teria ampliado o conceito de faturamento para incluir nele o total de receitas obtidas pelas pessoas jurídicas, sem diferenciação conforme a classificação adotada ou a atividade exercida pelo contribuinte (BRASIL, 2006a).

Em igual forma, o Ministro Eros Grau também considerou em seu voto que a Emenda Constitucional - EC nº 20 de 1998 teria modificado a base de cálculo das contribuições, considerando como receita bruta todas as receitas, sem importar o tipo de atividade ou a classificação contábil. Por conta desta ampliação foi declarada a inconstitucionalidade do alargamento do conceito de faturamento (BRASIL, 2006a).

Para fins de complementação, é essencial ressaltar o entendimento do Ministro Cezar Peluzo naquele recurso, o RE 357.950/RS, no qual foi ressaltada a importância de se definir o alcance do termo “faturamento”, pois é palavra constante nas leis que instituíram as bases de cálculo de contribuições como a Cofins. Conforme referiu o ministro, no texto constitucional, não há delimitação do alcance ou significado de faturamento e nem deveria existir, pois o vocábulo possui abertura conceitual (BRASIL, 2006a).

Dessa forma, cumpre mencionar que o aludido ministro citou a Lei de Sociedades por Ações para afirmar que o vocábulo receita designa o gênero, dentro do qual estão todos os valores auferidos pela pessoa jurídica, o que faz o substantivo faturamento ser caracterizado como pertencente ao espectro geral e definido especificamente como receita bruta advinda das vendas de produtos e serviços. Ou seja, todo faturamento pode ser caracterizado como receita, mas nem toda receita como faturamento, motivo pelo qual foi considerado que a Lei nº 9.718/1998 legislou em excesso ao equiparar faturamento a qualquer tipo de receita (BRASIL, 2006a).

Em complementação, apresenta-se o entendimento do RE 390.840/MG, no qual foi discutido o mesmo tema do recurso tratado anteriormente. Segundo o relator Ministro Marco Aurélio, ficou definido a receita bruta ou faturamento só pode ser o montante que advém das operações de venda de serviços ou também de mercadorias e serviços (BRASIL, 2006b).

Portanto, restou acentuado naquele julgado que as expressões “receita bruta” e “faturamento” deveriam ser entendidas como sinônimas, entretanto, o conceito de receita bruta não poderia abranger a totalidade de receitas obtidas, mas, sim, apenas as provenientes das operações de vendas de mercadorias e/ou de serviços (BRASIL, 2006b).

Em síntese, a elucidação acerca dos principais argumentos trazidos quando do julgamento dos RE 390.840/MG e 357.950/RS é de suma importância para que se possa compreender qual foi o entendimento da Relatora Cármen Lúcia e dos ministros que acompanharam seu voto. Isso ocorre porque, quando do julgamento dos mencionados recursos, os quais serviram de base para firmar o entendimento exarado no RE 574.706/PR, compreendeu-se que como faturamento é espécie do gênero receita, a base de cálculo das contribuições, com base na CRFB, seria o faturamento. Não obstante isso, os julgados ainda declararam como inconstitucional a tentativa de se ampliar o conceito de receita bruta de maneira a abranger parcelas não correspondentes a receitas de operações de vendas de mercadorias e serviços (BRASIL, 2006a e 2006b).

Em sede de posição favorável ao contribuinte, a Ministra Rosa Weber acompanhou o entendimento da Relatora Cármen Lúcia no RE 574.706/PR e relembrou voto anteriormente proferido, em plenário, quando do julgamento do RE 606.107/RS. Para ela, a conceituação constitucional de receita é diferente da conceituação contábil, e isso estaria expresso nas principais leis que tratam da incidência do PIS e da COFINS. As próprias leis referentes às contribuições em comento determinam que a base de incidência é a totalidade das receitas, sem importar a classificação ou denominação que tenha na contabilidade (BRASIL, 2017).

Dessa forma, para a ministra, não caberia buscar equivalência absoluta entre os conceitos, já que eles se diferem. Tal situação faz com que a contabilidade das empresas não possa ser interpretada como fator de subordinação da tributação, pois a legislação tributária pode, sim, demandar ajustes, compensações e deduções. Portanto, a contabilidade deve ser vista como ferramenta de utilização para a prática de tributação, sempre com base nas regras e princípios do direito, o que leva à conclusão da interpretação do vocábulo faturamento sempre de acordo com os postulados jurídicos do direito tributário (BRASIL, 2017).

Por outro lado, o Ministro Marco Aurélio considerou que não faria diferença a consideração do faturamento como receita bruta, pois o cerne da questão seria a impossibilidade de se considerar o ICMS como receita bruta ou faturamento. Ele se posicionou no sentido de considerar que a LC nº 70 de 1991 já havia excluído o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI da base de incidência das contribuições,

o que levaria a uma consequência lógica de se afirmar que o ICMS não poderia estar na base de cálculo das contribuições da mesma forma (BRASIL, 2017).

De modo semelhante, o Ministro Celso de Mello votou pelo provimento do recurso RE 574.706/PR, argumentando no sentido de que não haveria possibilidade da base de cálculo da Cofins ser o montante além dos valores advindos das operações do estabelecimento, pois o conceito de faturamento deveria ser compreendido como o montante que ingressa na contabilidade dos contribuintes que realizam operações de vendas de mercadorias e/ou serviços, o que implicaria envolvimento com a conceituação do que se entende por receita bruta (BRASIL, 2017).

Nessa linha, o ministro Marco Aurélio defendeu que o imposto desembolsado pelos contribuintes para o ICMS é repassado ao Erário e, mesmo que a obrigação de recolhimento seja do contribuinte, é uma realidade prática a incidência das contribuições sobre o ICMS, mesmo que a lei expressamente tenha excluído a possibilidade do IPI, por exemplo, ser incluído na base de cálculo da Cofins (BRASIL, 2017).

Dessa forma, observa-se que os votos dos ministros Marco Aurélio e Celso de Mello, no RE 574.706/PR, apresentaram consonância com o entendimento da relatora Cármen Lúcia, haja vista que consideraram o faturamento como uma espécie de receita bruta, não qualquer ingresso nas contas do contribuinte como receita (BRASIL, 2017).

Igualmente e, portanto, em concordância com o voto proferido pela Relatora Cármen Lúcia, o Ministro Luiz Fux proveu o recurso do contribuinte. Entretanto, considerou que a controvérsia do caso circunda o conceito adotado para o termo faturamento. Para o julgador, o Direito Tributário baseia-se na premissa da legalidade, segundo a qual todo tributo deverá estar expresso em legislação. Em razão disso, não se poderia concluir, de pronto, que a lei autorizaria a exclusão de algum dos fatores integrantes da base de cálculo só pelo fato da sua inclusão não estar prevista em lei (BRASIL, 2017).

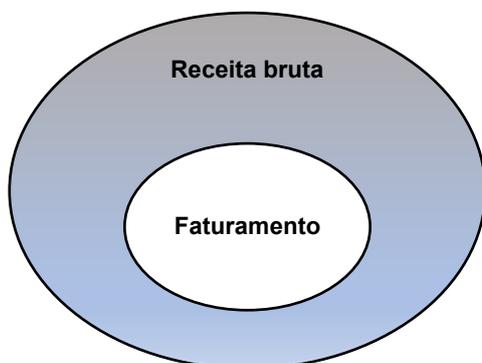
O Ministro Ricardo Lewandowski, por sua vez, afirmou que tanto a prática comercial quanto a doutrina já haviam consagrado o conceito de faturamento como as receitas advindas das operações de venda de mercadorias e/ou serviços. No

entender do mencionado julgador, considerar o ICMS como integrante na base de cálculo do PIS e da Cofins subverteria os conceitos de faturamento e de receita que estão dispostos na Constituição Federal, mais precisamente, no seu artigo 195, I, b, além de atentar contra o princípio da capacidade contributiva (BRASIL, 2017).

Em síntese, com base no exposto acima, pode-se afirmar que a maioria dos ministros, em placar de 6X4, compreenderam o conceito de faturamento de forma restrita, de modo a não incluir todo e qualquer ingresso de receita. Isso porque, entendido o faturamento como receita advinda de operações de venda de mercadorias e serviços, não é possível se considerar como aceitável a ampliação do conceito de faturamento para incluir, nele, valores estranhos e não condizentes com a atividade específica da empresa, seja ela de circulação de mercadorias ou de serviços (BRASIL, 2017).

A fim de melhor exemplificar o entendimento dominante do julgador, colaciona-se a figura abaixo, na qual é possível visualizar a abrangência do conceito de faturamento que predominou no julgamento do RE 574.706/PR.

Figura 1 – Relação entre faturamento e receita bruta



Fonte: Figura elaborada pela autora

Conforme se verifica, o faturamento não pode ser considerado como todo e qualquer tipo de entrada contabilizada pelo contribuinte, pois apenas receitas advindas de operações de venda de mercadoria e/ou serviços do contribuinte caracterizam-se como faturamento.

Assim, observa-se que é de grande relevância essa reafirmação do Plenário do STF quanto ao conceito do que deve ser entendido como faturamento, haja vista que ele é essencial para que se entenda qual é a relação entre o faturamento e o ICMS, como será explicado no próximo subcapítulo.

O Ministro Edson Fachin, que inaugurou a divergência ao proferir o seu voto no RE 574.706/PR, partiu da premissa que há diferença entre receita bruta e ingressos genéricos. A receita bruta significaria uma oscilação do patrimônio, e não apenas um acréscimo no patrimônio do contribuinte, razão pela qual o ICMS em destaque na nota fiscal deveria compor o faturamento do contribuinte, pois integraria o conceito de receita bruta (BRASIL, 2017).

Para embasar o seu posicionamento o ministro fez referência a jurisprudência firmada no Recurso Especial - Resp nº 1.144.469/PR, julgado pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ, sob a sistemática repetitiva, no qual foi decidido que seria possível e viável a incidência de tributo sobre a base de cálculo de outro tributo, haja vista a inexistência de legislação expressa no sentido de proibir essa situação, razão pela qual não se poderia falar em violação ao princípio da capacidade contributiva (BRASIL, 2016).

De modo semelhante, o Ministro Luis Roberto Barroso ao proferir o seu voto no RE 574.706/PR entendeu por desprover o mencionado recurso. Entretanto, não divergiu do entendimento de que o conceito de faturamento havia sido alargado após a EC nº 20 de 1998, pois o constituinte àquela época pretendia incluir na definição de receita bruta a totalidade de receitas da pessoa jurídica (BRASIL, 2017).

Para o ministro, o conceito de faturamento, na acepção constitucional, seria aberto e, por isso, o ICMS poderia compor a materialidade de incidência para o PIS e a Cofins. Ou seja, a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo e de outros tributos seria entendimento jurisprudencial chancelado pelo STJ e STF em diversos julgados e, por isso, a exclusão de frações de despesa componentes da receita bruta/faturamento implicaria em transformação da natureza da tributação, pois ao invés de tributar o faturamento, se estaria tributando o lucro (BRASIL, 2017).

Nessa senda, cumpre mencionar que o ministro Dias Toffoli desproveu o RE 574.706/PR nesse ponto, pois considerou que a Carta Magna estabeleceu que o

montante de incidência das contribuições é o faturamento, e não está expresso que poderia ser o faturamento líquido. Para ele, o entendimento do RE 240.785/MG acabou por aproximar o conceito de faturamento do que se entende por receita líquida, em dissonância com a jurisprudência majoritária da Corte, que conforme já exposto anteriormente, equipara faturamento com receita bruta (BRASIL, 2017).

Por último, importa referir que o ministro Gilmar Mendes, embora tenha proferido voto no sentido de negar provimento ao recurso do contribuinte entendeu que o fato gerador, do faturamento, ocorre com o aperfeiçoamento do contrato de compra e venda ou de prestação de serviços, ou seja, com a entrega do produto ou a efetiva prestação de serviços. Além disso, asseverou que a base de incidência da COFINS é a realidade econômica bruta, sem que se exclua nenhuma fração que corresponde à composição do preço da mercadoria e/ou serviço (BRASIL, 2017).

O presente subcapítulo teve como ponto focal o exame do motivo determinante para o julgamento favorável aos contribuintes no RE 574.706/PR: o conceito restrito de faturamento adotado pelo STF. Foi possível examinar o entendimento dos Ministros favoráveis aos contribuintes, bem como os votos vencidos dos Ministros desfavoráveis. Em síntese, restou definido que o faturamento é espécie do gênero receita, o que importa para a formação do motivo determinante analisado no próximo subcapítulo.

3.2 A definição de ICMS como trânsito contábil

Destaca-se como motivo determinante para a formação do entendimento do RE 574.706/PR, a consideração do ICMS como trânsito contábil, o que significa dizer que ele não pode ser considerado incremento patrimonial para o contribuinte, pois o montante é repassado para o ente da federação responsável pela arrecadação do tributo.

Para que tal compreensão seja possível, o conceito adotado pela Corte Suprema para o vocábulo faturamento é de fundamental importância, pois serve de base para os argumentos esposados pelos ministros, os quais serão analisados neste subcapítulo que segue. Isso porque, como visto, se no conceito de faturamento não

pode ser compreendido qualquer ingresso, por conclusão, não pode ser o ICMS considerado incremento patrimonial da empresa, pois é recolhido ao Erário (BRASIL, 2017).

Conforme entendimento exarado pela ministra Relatora Cármen Lúcia, em seu voto, não haveria a possibilidade de inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins, assim como o referido tributo não poderia ser excluído totalmente, pois parte do ICMS é repassado ao Estado e outra parte é retida pelo contribuinte enquanto não for realizada outra operação de venda de mercadoria ou serviço (BRASIL, 2017).

Consoante as próprias palavras da ministra:

Por ser inviável a apuração do ICMS considerando cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, resolveu-se adotar o sistema de sua 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. Esta é a chamada análise contábil ou escritural do ICMS (BRASIL, 2017, texto digital).

A título de ilustração, colaciona-se o esquema de compensação do ICMS que embasou as razões do voto.

Figura 2 – Esquema de Compensação do ICMS

	Indústria	Distribuidora	Comerciante	Consumidor
Valor saída	100	150	200	
Alíquota	10%	10%	10%	
Destacado	10	15	20	
A compensar	0	10	15	
A recolher	10	5	5	

Fonte: BRASIL (2017, texto digital)

Do quadro exemplificativo acima, colacionado pela ministra, depreende-se que o distribuidor e o comerciante posicionados na cadeia recolhem o ICMS, mesmo que isso não ocorra imediatamente. A compensação do tributo acontece da seguinte forma: o contribuinte, em suas rotinas tributárias, irá aproveitar uma fração do valor do ICMS destacado para compensar com o valor de imposto advindo da operação anterior. Essa fração, ainda que não no mesmo momento, será recolhida e mesmo que seja contabilizada e escriturada, não pode ser considerada faturamento. O valor do ICMS, mesmo que transite na contabilidade do contribuinte, pertence ao Erário,

razão pela qual não pode ser considerada como receita do contribuinte (BRASIL, 2017).

Ressaltam-se as palavras da Relatora, que claramente resumem a questão, em referência ao esquema acima colacionado:

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 (BRASIL, 2017, texto digital).

Essa compensação de imposto ocorre para a apuração do ICMS, no qual se adota a apuração contábil por meio de escrituração mensal dos valores de imposto a recolher, sendo inviável a apuração específica de tributos referentes à venda de cada mercadoria e serviços. Considera-se o montante total de créditos, das aquisições e montante total de débitos advindos da saída das mercadorias/serviços. Argumento essencial para o entendimento do acórdão, a análise contábil do ICMS compreende a apuração do tributo devido mês a mês, entretanto, resulta de uma relação entre o total de créditos da venda e o total de débitos das saídas (BRASIL, 2017).

Em outras palavras, o que determina a existência ou não de compensação do ICMS nas operações é a existência de créditos de venda superiores aos débitos de aquisição. Assim, é uma circunstância aferível no caso concreto da cadeia de operações do contribuinte, devendo estar fora da base de cálculo o ICMS, que será repassado aos cofres públicos. A título complementar, ressalta-se que a relatora Cármen Lúcia, para construir as razões de seu voto, trouxe o entendimento aproveitado de outro recurso, o RE 240.785/MG, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, no qual foi travado debate sobre a inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS (BRASIL, 2017).

Nas palavras da Relatora:

Poder-se-ia aceitar que a análise jurídica e a contábil do ICMS, ambas pautadas na característica da não cumulatividade deste tributo, revelariam que, assim como não é possível incluir o ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, também não seria possível excluí-lo totalmente, pois enquanto parte do ICMS é entregue diretamente ao Estado,

parte dele se mantém no patrimônio do contribuinte até a realização da nova operação (BRASIL, 2017, texto digital).

Dessa forma, verifica-se que a relatora acolhe os argumentos de que o ICMS incide sobre todo o valor da operação, mas não pode ser considerado parte do custo. Isso significa que não é possível determinar de antemão qual é o montante do tributo a ser recolhido, pois a técnica da compensação do ICMS só irá ocorrer se a venda da mercadoria e/ou a prestação do serviço se realizar em quantidade superior ao valor da aquisição (BRASIL, 2017).

Em síntese, a Relatora Cármen Lúcia afirmou que uma parte do ICMS não repassado ao Erário transita na contabilidade do contribuinte, mas essa fração será utilizada posteriormente para compensação de operação da cadeia, razão pela qual não se pode considerar o ICMS como faturamento em nenhuma hipótese (BRASIL, 2017).

De forma a arrematar a argumentação já exposta até aqui, colaciona-se parte do voto da ministra:

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 (BRASIL, 2017, texto digital).

Portanto, com base em seus apontamentos sobre a apuração do ICMS, a mencionada relatora definiu em seu voto que o imposto não pode ser considerado faturamento do contribuinte, e, portanto, não pode estar incluído na base de cálculo do PIS e da Cofins. O regime de não cumulatividade leva à conclusão de que mesmo com parcela para se compensar de ICMS, não pode ser o tributo incluído na definição de faturamento, e, por isso, não deve compor a base de cálculo sobre a qual incide o PIS e a COFINS (BRASIL, 2017).

No mesmo sentido, o Ministro Luiz Fux elucidou que o caso do RE 574.706/PR não estava discutindo a possibilidade de incidência de tributo sobre tributo, mas, sim, qual é o conceito, o entendimento constitucional de faturamento. Mesmo que a CRFB não disponha sobre excluir o ICMS da base de cálculo de outros tributos, isso não significa uma autorização para que a exclusão ocorra (BRASIL, 2017).

Igualmente, o Ministro Ricardo Lewandowski acompanhou o voto da relatora, na medida em que, como o montante correspondente ao ICMS sempre será devolvido ao Estado, o tributo não pode ser considerado patrimônio do contribuinte. Para ele, não há possibilidade de se considerar parte do faturamento um ônus tributário que será posteriormente repassado ao Erário (BRASIL, 2017).

O Ministro Marco Aurélio, que acompanhou a relatora, se reportou aos termos do seu voto proferido no RE 240.785/MG no sentido de prover o recurso. Para ele, o montante a ser recolhido de ICMS não se transforma em faturamento ou receita bruta da empresa, pois deve ser repassado ao ente público (BRASIL, 2017).

Para referido Ministro, o motivo determinante de se considerar o ICMS como trânsito contábil e não faturamento é que o sujeito que vende a mercadoria não fatura o ICMS, pois quem realmente está na posição de faturar o tributo é o Estado. A base de cálculo da contribuição é o faturamento e diz respeito ao valor da mercadoria/serviço e montante faturado pelo contribuinte, portanto, não pode conter fração correspondente à obrigação tributária diversa. A argumentação de que o ICMS poderia compor a base de cálculo da Cofins gera insegurança, pois obriga o contribuinte a recolher valores a mais e onerar o preço de suas próprias operações de venda de mercadorias e serviços (BRASIL, 2017).

Ressalta-se parte do voto do julgador Marco Aurélio:

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 (BRASIL, 2017, texto digital).

De semelhante forma, o Ministro Celso de Mello, no voto do RE 574.706/PR, entendeu que o ICMS é recolhido ao Erário e, por isso, não é de titularidade da empresa contribuinte, não sendo receita. Para ele, o conceito de receita requer dois atributos: o valor deve ser incorporado para a empresa, ou seja, deve haver um incremento patrimonial, e esse acréscimo deve ser definitivo. Com base nisso, valores transitórios na contabilidade dos sujeitos passivos não podem ser considerados como patrimônio permanente, pois no caso do ICMS, o montante deverá ser repassado para o Erário (BRASIL, 2017).

Portanto, amparado pelo entendimento sedimentado no RE 240.785/MG, o Ministro Celso de Mello acompanhou a relatora e reforçou que o valor de ICMS devido pelo contribuinte é repassado ao ente público competente, ou seja, a empresa não pode ser considerada titular de ingresso que se qualifica como tributo. Ainda, segundo ele, não se pode qualificar o ICMS como receita, na medida em que não pertence ao patrimônio do contribuinte (BRASIL, 2017).

Sendo assim, da análise dos principais motivos determinantes dos votos dos julgadores, fica evidente que o ICMS é entendido como trânsito contábil do contribuinte, não podendo, portanto, ser caracterizado como faturamento, argumento essencial do julgado, que ampara a repercussão geral do mérito. Os ministros favoráveis ao provimento do recurso se alinharam à proposição da seguinte tese de repercussão geral: “O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS” (BRASIL, 2017, texto digital).

Por outro lado, cumpre mencionar que entendimento do ICMS como trânsito contábil não foi uníssona, haja vista que o ministro Edson Fachin, ao tratar do tema em seu voto, no RE 574.706/PR, entendeu que o tributo se integra nas operações do contribuinte, e, portanto, não pode ser excluído da base de cálculo. Para ele, o montante de ICMS destacado na nota fiscal e que, por consequência, é recolhido, deve integrar a receita do contribuinte por gerar incremento positivo no patrimônio, circunstância que não dependeria da destinação desse imposto. Em síntese, para o ministro, o ICMS integra a receita bruta das empresas, e, portanto, deve ser incluído na base de cálculo do PIS e da COFINS (BRASIL, 2017).

De forma análoga a Fachin, o Ministro Luís Roberto Barroso argumentou que o montante de ICMS é parte integrante do valor da operação comercial e, portanto, faz parte do patrimônio do sujeito passivo, pois o contribuinte possui a responsabilidade de pagar o tributo. Portanto, o próprio fato de o ICMS incidir sobre si mesmo, em sua própria base de cálculo, legitimaria que o montante do imposto seja incorporado ao preço do serviço ou da mercadoria. Isso porque, ao pagar o valor do produto, o consumidor estaria arcando com o imposto incorporado e embutido na formação do preço (BRASIL, 2017).

Sendo assim, para o Ministro, não se poderia tratar o contribuinte como mero agente repassador do ICMS ao Fisco, na medida em que o valor do tributo integra seu patrimônio, mas não de forma temporária. Portanto, a conclusão do ministro Barroso é de que não há possibilidade de se tratar o contribuinte como um simples agente que repassa o tributo para o Erário, mantendo o montante do imposto em sua contabilidade de forma transitória. (BRASIL, 2017).

Em raciocínio semelhante, o Ministro Dias Toffoli entendeu que quando ocorre o denominado fato gerador do tributo, surge para o contribuinte a obrigação de pagar o montante, por conta da operação envolvendo venda de mercadoria e/ou a prestação de serviços, podendo o contribuinte escolher se repassa para o consumidor final o ônus gerado pelo tributo ou não (BRASIL, 2017).

Nessa toada, Toffoli afirma que o montante recolhido pelo contribuinte não pode ser considerado tributo, mas, sim, preço da mercadoria. Assim, aquele que adquire a mercadoria ou o serviço desembolsa montante para arcar com o ônus financeiro, que, para o ministro, não pode ser considerado tributo, pois não haveria relação jurídica tributária entre o consumidor final e o vendedor ou o prestador do serviço e o Estado. O que existe, na verdade, é o preço de mercadoria ou serviço, que é suportado pelo sujeito final da cadeia de operações, por decorrência de uma relação contratual, por exemplo, entre o vendedor e o consumidor (BRASIL, 2017).

Em síntese, o ICMS seria parte integrante do valor das operações de venda, no caso da apuração do imposto estadual; portanto, o imposto referido deve compor a receita bruta da pessoa jurídica e incidir na base de cálculo do PIS e da COFINS. Toffoli discorda da alegação de que o contribuinte estaria na posição de agente que apenas reteria os valores de ICMS para posterior repasse ao Erário, pois defendeu que a recorrente do recurso atua como contribuinte nas suas operações de venda de mercadorias e prestação de serviços (BRASIL, 2017).

Ao acompanhar o entendimento desfavorável ao contribuinte, Gilmar Mendes defendeu em seu voto que a COFINS incide sobre o produto das operações realizadas, considerado o total. Atestou que o ICMS incide em sua própria base de cálculo e não haveria nenhuma inconstitucionalidade nisso, apoiando-se no RE 212.209/RS já apresentado no item 2.2 do capítulo 2 (BRASIL, 2017).

Nesse sentido, para o ministro, o ICMS não poderia ser considerado imposto retido, pois não há recolhimento automático, já que o montante vai, primeiro, para o patrimônio do contribuinte, e só após o fim da apuração o tributo será repassado aos cofres públicos (BRASIL, 2017).

Em síntese, para Mendes, o ICMS integraria o preço da mercadoria e, por isso, não poderia ser considerado montante transitório na contabilidade do contribuinte, até mesmo porque, o sujeito que responde pelo ônus tributário do ICMS é o vendedor e não o consumidor. Logo, o vendedor, cujo objetivo principal é a obtenção de lucro com a venda, é onerado com a despesa tributária e, por essa razão, o ICMS integra o preço da mercadoria e/ou da prestação serviço (BRASIL, 2017).

Dessa maneira, observa-se que os ministros vencidos, em síntese, consideram que o faturamento do contribuinte pode abarcar diversas receitas, de modo que a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS seria possível, pois o imposto representaria oscilação patrimonial do contribuinte, que não poderia atuar como mero repassador do tributo aos entes públicos (BRASIL, 2017).

Destaca-se que pelo entendimento da relatora Cármen Lúcia, que foi acompanhada pelos ministros Luiz Fux, Rosa Weber, Celso de Mello, Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio, ficou assentado que o ICMS não poderia ser validamente incluído na base de cálculo do PIS e da Cofins por ser considerado mero trânsito contábil nas escritas fiscais do contribuinte. Entretanto, não houve a delimitação se o ICMS deveria ser o destacado nas notas fiscais ou não (BRASIL, 2017).

Aqui, cumpre ressaltar que os ministros favoráveis aos contribuintes mencionaram em seus votos termos relacionados à notas fiscais e escrituração contábil, entretanto, o julgado do STF não promoveu delimitação expressa acerca do montante de ICMS a ser excluído da base de cálculo do PIS e da Cofins, razão pela qual o RE 574.706/PR pode ser interpretado de formas diferentes por outros órgãos da administração pública, conforme se analisará no próximo subcapítulo (BRASIL, 2017).

3.3 O entendimento divergente da SC Cosit nº 13 da RFB e a possível modulação dos efeitos da decisão do STF

O objetivo deste subcapítulo é demonstrar de que forma o entendimento explanado no subcapítulo anterior foi interpretado pela Receita Federal do Brasil - RFB, em solução de consulta administrativa. Além disso, destaca-se, nesse ponto, as possibilidades de modulação dos efeitos da decisão do STF e qual seria o seu impacto nas lides já em andamento e nas futuras.

Conforme Brasil (2018a), a RFB, por meio da Coordenação Geral de Tributação - Cosit, após o julgamento do RE 574.706/PR, editou a solução de consulta administrativa de nº 13⁴ por meio da qual conferiu interpretação específica ao julgado do STF. Ressalta-se que o entendimento da RFB tem natureza administrativa, portanto, não possui caráter de decisão.

Inicialmente, a solução de consulta versou acerca do procedimento correto a ser adotado para o cumprimento das decisões que viessem a transitar em julgado, no tocante à matéria decidida pelo RE 574.706/PR. O contribuinte consulente arguiu em suas razões de consulta que a matéria da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins já havia sido decidida, entretanto como haviam sido opostos embargos de declaração pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN, não houve o trânsito em julgado da mencionada decisão, motivo pelo qual não era possível saber qual seria a aplicação do entendimento para os processos que transitaram em julgado na primeira ou na segunda instância (BRASIL, 2018a).

Para o contribuinte, o ponto principal da divergência é o montante de ICMS que deve ser retirado da base de cálculo do PIS e da Cofins, pois, na prática contábil das empresas, existem situações em que o valor em destaque na nota fiscal não é o mesmo que a totalidade de imposto recolhido. Assim, como diversas decisões de primeiro grau passaram a aplicar o entendimento do STF, proferido no julgamento do RE 574.706/PR, sem delimitar qual seria o montante de ICMS a ser excluído, o cumprimento e aplicabilidade da decisão não seria claro, circunstância que não

⁴ A solução de consulta administrativa se caracteriza por solução de consulta interna que é elaborada pela Coordenação Geral de Tributação da RFB, para interpretação da legislação tributária, aduaneira e correlata, em resposta a questionamentos do contribuinte (BRASIL, 2018b).

confere segurança jurídica, pois não há definição específica do que deve ser retirado da base de cálculo (BRASIL, 2018a).

Além disso, existem particularidades do lançamento das contribuições, pois cada empresa pode estar sujeita a legislação tributária diversa que implica segregar receitas auferidas, para discriminar corretamente cada tipo de tratamento tributário do PIS e da Cofins. A decisão do STF portanto, acaba por se revelar genérica, apesar de possuir fundamentos muito bem construídos (BRASIL, 2018a).

Nessa linha, cumpre mencionar que a referida consulta serve para conferir mais segurança jurídica nas relações obrigacionais tributárias a ela vinculada, haja vista que a SC Cosit produz efeitos em relação ao devedor e também ao Fisco, pois proporciona que se cumpram adequadamente as obrigações (BRASIL, 2018a).

Sobre a observância da decisão exarada pela Suprema Corte, foi ressaltado na decisão da consulta, que os embargos de declaração opostos ainda não haviam sido julgados, entretanto, para que haja a vinculação da Secretaria da RFB a um entendimento desfavorável à Fazenda Pública, deveria ser observado o rito da Lei nº 10.522 de 2002, o qual estabelece que deve haver uma manifestação formal da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, que ainda não ocorreu (BRASIL, 2018a). Ressalta-se que até o presente momento do trabalho, não houve manifestação formal da Secretaria da Fazenda sobre o julgado RE 574.706/PR.

Entretanto, como a aplicação da decisão do julgado no RE 574.706/PR não poderia esperar, foi editada a solução de consulta nº 13, a fim de orientar os sujeitos da relação jurídica tributária acerca de como se apurar valor correto de ICMS a ser excluído da base de cálculo das contribuições (BRASIL, 2018a).

Para o entendimento da solução de consulta, deve ser considerada base de cálculo do PIS e da Cofins o total de receitas auferidas no mês, e não considerando-se cada operação de venda na emissão de nota fiscal. Assim, ficou definido na consulta que o ICMS a ser excluído, na apuração das contribuições PIS e Cofins, na modalidade cumulativa ou não, deve ser o montante mensal, a ser pago e recolhido para o Erário, ente público estadual (BRASIL, 2018a).

Não obstante todos os argumentos exarados pelos ministros favoráveis aos contribuintes, a solução de consulta considera que não haveria em nenhum dos votos a delimitação de qual montante de ICMS deveria ser excluído da base de cálculo das contribuições. Por isso, para a RFB, o montante de ICMS a ser excluído seria o valor de apuração mensal, e, além disso, não deveria prosperar a tese de que o ICMS a ser excluído seria o destacado das notas fiscais, pois o valor de ICMS recolhido mensalmente é diferente daquele montante em destaque no documento fiscal (BRASIL, 2018a).

Para fins de aplicação do julgado do STF, considerou-se que não seria o ICMS destacado na nota fiscal unitária de cada mercadoria ou serviço o montante a ser excluído, mas, sim, o montante mensal de ICMS a recolher, que resulta da soma total dos documentos fiscais de entradas – crédito/aquisições, confrontada com a soma total dos documentos fiscais de saídas – débitos/vendas. Ainda devem ser considerados valores para ajustes, como deduções aplicáveis especificamente a cada pessoa jurídica. Portanto, não poderia proceder a alegação de exclusão da fração de imposto destacado em cada nota fiscal de cada produto/mercadoria ou serviço (BRASIL, 2018a).

A partir do quadro exemplificativo retirado da solução de consulta, é possível perceber que o entendimento da RFB se alinha em considerar que não pode ser excluído o montante referente ao ICMS destacado na nota fiscal de saída da mercadoria, pois seria valor muito superior ao efetivo imposto que a empresa recolhe para o Fisco (BRASIL, 2018a).

Figura 3 – Quadro exemplificativo retirado da SC Cosit nº 13

ESPECIFICAÇÃO	PESSOA JURÍDICA			Total da Cadeia de Comercialização
	INDUSTRIAL	ATACADISTA	VAREJISTA	
Valor das Saídas (NF de vendas)	1.000,00	1.500,00	1.800,00	
<i>Alíquota do ICMS (operações Internas)</i>	<i>18%</i>	<i>18%</i>	<i>18%</i>	
ICMS Destacado nas NFs (débitos s/ vendas)	180,00	270,00	324,00	774,00
ICMS a Compensar (créditos s/ compras)	100,00	180,00	270,00	550,00
ICMS a Recolher	80,00	90,00	54,00	224,00

Fonte: BRASIL (2018a, texto digital)

A solução de consulta, por conseguinte, estabeleceu que seria inviável contabilmente, em cada apuração mensal do contribuinte, individualizar cada mercadoria e/ou prestação de serviço, a fim de excluir a exata fração correspondente a cada nota fiscal individualizada, na medida em que só seria possível estabelecer o montante mensal do ICMS a recolher pelo confronto do total de créditos com o total de débitos (BRASIL, 2018a).

Ou seja, a consulta interna determinou que no comprimento de decisões judiciais com trânsito em julgado, o valor mensal de ICMS a recolher deveria ser excluído aquele que integrava a base de cálculo do PIS e da Cofins, conforme interpretação do RE 574.706/PR. Ainda, pela complexidade da apuração e escrituração de cada base de cálculo mensal, deveria ser considerado cada Código de Situação Tributária – CST da legislação específica. Sendo assim, cada pessoa jurídica, no âmbito de sua escrituração fiscal digital mensal, deverá identificar o ICMS mensal segregado para recolhimento, considerando-se a relação percentual que existe entre a receita bruta de cada CST das contribuições e o montante total de receita bruta de cada mês (BRASIL, 2018a).

Em síntese, a RFB em seu entendimento defende que o montante de ICMS a ser excluído é o valor mensal a recolher, resultante do somatório dos documentos fiscais referentes à vendas, confrontado com o somatório dos documentos fiscais referentes à aquisições, além de determinar diversas regras tributárias de segregações em relação aos CST's utilizados pelas empresas para as contribuições PIS e Cofins a serem recolhidas (BRASIL, 2018a).

Por outro lado, no entendimento de Presta (2019), a solução de consulta pode ser caracterizada como um ato de desobediência civil da Receita Federal do Brasil, já que estaria em flagrante contraposição à decisão do RE 574.706/PR. Isso porque, segundo o autor, deveriam ser debatidas algumas questões, dentre as quais se destaca: a forma como deve ocorrer a tributação das empresas que recolhem o PIS e a COFINS de forma cumulativa.

Em contraponto ao entendimento da SC Cosit nº 13 da RFB, o autor (2019) defende que a interpretação do Fisco é desfavorável ao contribuinte, pois impõe limites e modulação aos efeitos da decisão do RE 574.706/PR, na medida em que cria

uma interpretação ao julgado que não faz parte do entendimento original do colegiado. Isso porque, o Plenário do STF não teria estabelecido, em nenhuma parte do acórdão, qual é o montante do ICMS a ser efetivamente excluído da base de cálculo do PIS e da Cofins. Além disso, a PGFN estaria buscando, com a oposição dos embargos de declaração, que se encontram pendentes de julgamento, rediscutir o mérito ao propor a delimitação de qual montante de ICMS deveria ser excluído da base de cálculo. Ou seja, conteúdo dos embargos estaria em contraposição à sistemática proposta na SC Cosit nº 13.

Para Presta (2019), os argumentos utilizados pela ministra Cármen Lúcia evidenciam que o montante de ICMS a ser excluído é aquele destacado na nota fiscal de venda e não o valor referente ao imposto a ser recolhido mensalmente. As empresas que recolhem o PIS e a Cofins de forma cumulativa estariam a salvo da interpretação duvidosa da RFB, enquanto as empresas que recolhem as contribuições de forma não cumulativa devem estar atentas e buscar a tutela jurisdicional, pois o posicionamento adotado pelo Fisco restringe o amplo espectro decisivo do RE 574.706/PR.

Nessa linha de raciocínio, a solução de consulta seria uma tentativa da RFB direcionar o entendimento do STF numa direção diversa daquela que compõe os fundamentos da decisão da Corte, pois não foi disposto de forma taxativa nos fundamentos majoritários do acórdão do RE 574.706/PR a delimitação do ICMS a ser excluído da base de cálculo do PIS e da Cofins.

A modulação dos efeitos da decisão do recurso foi requerimento levantado em tribuna pelo advogado da União, parte recorrida, entretanto, não constava do pleito formulado. Assim, o colegiado decidiu por não votar a modulação naquele momento, mas o pleito poderia ser formulado em embargos de declaração (BRASIL, 2017).

Para fins de esclarecimento, em consulta pública ao processo em andamento, verifica-se que foram opostos embargos de declaração⁵ pela União, e houve manifestação da Procuradoria Geral da República - PGR, em prol da eficácia da

⁵ Os embargos de declaração não tem o condão de modificar o mérito do recurso, pois servem apenas para esclarecer eventual obscuridade da decisão, omissão ou erro material, conforme artigo 1.022 do CPC (BRASIL, 2015).

decisão apenas para o futuro. O julgamento dos embargos de declaração foi incluído em pauta para a data de 05 de dezembro de 2019 (BRASIL, 2019b).

É importante ressaltar que os embargos de declaração são meio de impugnação judicial de decisões de caráter definitivo, pois regidos por diploma processual civil brasileiro, enquanto a solução de consulta da RFB, anteriormente tratada, tem caráter administrativo.

Em um viés doutrinário, quanto à possibilidade de modulação dos efeitos de decisão do RE 574.706/PR, Marinoni (2016) enfatiza que o STF possibilita que em recursos extraordinários a decisão possa ser modulada. Os fundamentos determinantes da decisão produzem eficácia vinculante mesmo assim, o que significa que os demais órgãos judiciários deverão estar adstritos ao precedente proferido pela Corte Suprema.

Entretanto, resta claro que antes do pronunciamento definitivo da Corte Superior, existiam lides já em andamento que consideravam como válida a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins. Sobre julgado que decide pela inconstitucionalidade de determinado tema, pode ser exigida modulação de efeitos, pois apesar de os fundamentos determinantes serem revestidos de efeito obrigatório a partir da decisão, situações passadas devem ser protegidas pois se ampararam em lei declarada inconstitucional posteriormente (MARINONI, 2016).

Para o autor (2016), a decisão declaratória de inconstitucionalidade proferida em sede de recurso extraordinário tem efeitos obrigatórios, mas não há a revogação da lei debatida, o que pode resultar no futuro em julgamento de constitucionalidade do que hoje se tem como inconstitucional.

Sendo assim, resta claro que o precedente advindo do RE 574.706/PR vincula os órgãos judiciários a aplicarem o entendimento em todos os casos similares. Por isso, a repercussão da decisão tem reflexos na sociedade, o que demanda a modulação dos efeitos para lides jurídicas que já existiam à época do julgamento, de modo que é preciso se aguardar o julgamento da Corte Suprema para que possam se verificar os efeitos do julgado.

Esclarecidas essas questões, passa-se a analisar, no próximo capítulo, as decisões do TRF4 provenientes da Subseção Judiciária do Rio Grande do Sul, com relação à existência de aplicação ou não do entendimento exarado pelo STF no RE 574.706/PR nos acórdãos do tribunal de instância inferior.

4 PESQUISA DOCUMENTAL DA JURISPRUDÊNCIA DO TRF4 SOBRE A EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS

O presente capítulo tem como objetivo investigar, a partir da análise dos julgados, o posicionamento do TRF4, no âmbito do Rio Grande do Sul, para inferir se eles seguiram o entendimento do STF exarado no RE 574.706/PR, declarando, desta forma, a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins. A partir da análise a ser feita neste capítulo, é possível atribuir uma perspectiva local ao Tema de nº 69 da Suprema Corte, que é de repercussão geral e, portanto, deve ser aplicado por todos juízes e tribunais do país, quando esses julgarem causas semelhantes.

4.1 Procedimento metodológico

A fim de proceder à pesquisa das decisões, acessou-se, na data de 27 de setembro de 2019, o endereço eletrônico disponível para consulta pública das jurisprudências do TRF4, qual seja: “<https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/pesquisa.php>”. Na tela de pesquisa, foram inseridos filtros para que os resultados fossem específicos e correlatos ao tema trabalhado, produzindo, assim, o recorte da pesquisa.

Em relação aos termos utilizados, no campo indicado para inserir o texto colocou-se as seguintes palavras: “icms”, “pis”, “cofins” e “rs”, para que fossem filtradas apenas as decisões que contivessem esses três tributos. O termo “rs” foi escolhido para que a pesquisa retornasse, apenas, resultados advindos da Subseção

Judiciária do TRF4 do Rio Grande do Sul, tendo em vista que o TRF4 abrange outros dois estados, Santa Catarina e Paraná. O recorte foi necessário para alcançar resultados mais específicos e locais. A pesquisa retornou treze resultados, que serão analisados.

Em relação a opções selecionáveis na tela de pesquisa, escolheu-se o retorno de resultados apenas do TRF4 e, no campo para pesquisa, foi selecionado o retorno de resultados considerando-se o inteiro teor das decisões. Ou seja, os termos utilizados para filtrar a pesquisa poderiam aparecer em qualquer parte das decisões e não apenas na ementa. Entretanto, ressalta-se que foi selecionado o retorno de resultados referentes a acórdãos prolatados pelas turmas do tribunal, para a uniformização da pesquisa, pois não seria o intuito do trabalho a investigação de decisões monocráticas isoladas.

Quanto ao critério temporal elegido, foi escolhido o período de um ano após a publicação do acórdão do RE 574.706/PR, ou seja, houve inserção de lapso temporal entre 02 de outubro de 2017 e 02 de outubro de 2018. Além disso, definiu-se que a pesquisa retornaria os acórdãos do TRF4 com base na data de prolação da decisão, e não data de publicação. Quanto ao critério da classe processual, elegeu-se o filtro de “Apelação/Reexame Necessário”, para que a pesquisa retornasse exclusivamente decisões que haviam sido objeto de remessa necessária, por conta de seu caráter procedente em primeiro grau⁶.

Acerca dos critérios selecionados, o mencionado lapso temporal foi eleito por corresponder ao período de um ano após a publicação do acórdão de repercussão geral do RE 574.706/PR, pelo STF, que ocorreu em dois de outubro de 2017. Nessa linha, cumpre ressaltar que a pesquisa retornou com resultados que levaram em consideração a data da decisão prolatada, e não a data da publicação do documento, pois, dessa forma, é possível analisar quais foram as motivações, de acordo com o momento específico em que foram fundamentadas.

⁶ Há necessidade de reexame necessário nos termos do artigo 496, I do CPC na hipótese de sentenças proferidas contra a União, Estados, Distrito Federal e Municípios (BRASIL, 2015).

Feitos esses esclarecimentos preliminares acerca do procedimento da pesquisa documental realizada no sítio eletrônico do TRF4, passa-se à análise de cada um dos treze resultados dos julgados.

4.2 Análise dos acórdãos retornados pela pesquisa

Inicialmente, cumpre ressaltar que a presente análise se compõe de duas partes: na primeira, cada resultado obtido após a aplicação do método de pesquisa, será analisado de forma individual. Na segunda parte, todos os resultados serão dispostos em gráficos e analisados considerando-se o conjunto de decisões analisadas na pesquisa.

Tabela 1 – Relação de acórdãos retornados pela pesquisa

Número do Resultado	Número do Processo	Data de julgamento	Relator	Natureza	Montante a ser excluído da base de cálculo do PIS e da Cofins
1	2006.71.08.017557-6	02/10/2018	Rômulo Pizzolatti	Juízo de Retratação	ICMS
2	2006.71.08.016680-0	26/09/2018	Roger Raupp Rios	Juízo de Retratação	ICMS destacado na nota fiscal de venda
3	2006.71.08.016215-6	26/09/2018	Roger Raupp Rios	Juízo de Retratação	ICMS destacado na nota fiscal de venda
4	2006.71.08.017069-4	25/09/2018	Andrei Pitten Veloso	Juízo de Retratação	ICMS destacado na nota fiscal de venda
5	2007.71.08.000477-4	25/09/2018	Andrei Pitten Veloso	Juízo de Retratação	ICMS destacado na nota fiscal de venda

6	2007.71.02.005638-1	25/09/2018	Andrei Pitten Veloso	Juízo de Retratação	ICMS destacado na nota fiscal de venda
7	2007.71.03.002059-0	25/07/2018	Francisco Donizete Gomes	Juízo de Retratação	ICMS
8	2007.71.02.004121-3	25/07/2018	Alexandre Rossato da Silva Ávila	Juízo de Retratação	ICMS destacado na nota fiscal de venda
9	2007.71.08.003653-2	25/07/2018	Francisco Donizete Gomes	Juízo de Retratação	ICMS
10	2006.71.03.003501-1	25/07/2018	Francisco Donizete Gomes	Juízo de Retratação	ICMS
11	2006.71.08.016811-0	25/07/2018	Alexandre Rossato da Silva Ávila	Juízo de Retratação	ICMS destacado na nota fiscal de venda
12	2007.71.08.005443-1	25/07/2018	Francisco Donizete Gomes	Juízo de Retratação	ICMS
13	2007.71.08.001079-8	25/04/2018	Roger Raupp Rios	Juízo de Retratação	ICMS

Fonte: Elaborado pela autora, 2019.

O primeiro resultado da pesquisa é o processo de nº 2006.71.08.017557-6/RS⁷, cuja Apelação/Reexame Necessário é de relatoria do Desembargador Federal Rômulo Pizzolatti, que foi julgada em 02 de outubro de 2018, pela Segunda Turma do Tribunal, contando com o Desembargador Federal Sebastião Ogê Muniz e Juiz Federal Andrei Pitten Veloso. Figuraram como partes apelantes Moacir Alves de Almeida e Cia LTDA e União Federal – Fazenda Nacional (BRASIL, 2018b).

⁷ Disponível para consulta integral em < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=9465026> (2018b).

A sentença de origem, prolatada pela primeira vara federal da subseção judiciária de Novo Hamburgo/RS, em mandado de segurança, havia determinado a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições ao PIS e Cofins. Interpostas apelações pelas duas partes, foi proferido acórdão ainda no ano de 2008, pelo qual restou parcialmente provida a apelação do impetrante e negado provimento à apelação da União e ao reexame necessário. Todavia, após o julgamento do RE 574.706/PR pelo STF, os autos do processo retornaram da Vice-Presidência para eventual juízo de retratação do colegiado (BRASIL, 2018b).

Os julgadores entenderam pertinente revisar o posicionamento anterior e aplicar ao caso o Tema de nº 69, julgado pelo STF no RE 574.706/PR. Dessa forma, o entendimento prolatado em 2008 foi reformado, para a determinação de que o ICMS não poderia compor a base de cálculo das contribuições ao PIS e Cofins. Além disso, restou definido que a reforma da decisão seria aplicável aos contribuintes sujeitos ao regime não cumulativo e também cumulativo das contribuições em comento (BRASIL, 2018b).

Em relação ao julgamento imediato do feito, entendeu-se que o RE 574.706/PR seria aplicável ao caso sem necessidade de espera pelo trânsito em julgado ou eventual julgamento dos embargos declaratórios opostos nos autos do mencionado recurso extraordinário. Para isso, foi referenciada a decisão proferida na Reclamação de nº 30.996 de São Paulo, também proferida pelo STF, na qual foi decidido que, em caso de publicação de acórdão paradigma, também denominado precedente, não há a necessidade de espera pelo trânsito em julgado, a medida em que o artigo 1.040, I do CPC autoriza a aplicação imediata da decisão exarada pela Corte Suprema (BRASIL, 2018b).

Acerca dos limites temporais da decisão, o Tema de nº 69 seria aplicável mesmo com a superveniente edição da Lei nº 12.973 de 2014, pois o próprio TRF4, em questão de ordem, declarou a perda do objeto do Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade nº 5051557-64.2015.404.0000. Com base no entendimento do próprio tribunal, o colegiado considerou que, se fosse o caso de a lei editada em 2014 ter modificado o conceito de receita bruta, o STF teria colocado isso em análise no RE 574.706/PR e até mesmo deixado de julgar o mérito do recurso extraordinário.

Portanto, os efeitos do acórdão do TRF4 não foram limitados pelo colegiado (BRASIL, 2018b).

Ademais, foi reconhecida a prescrição quinquenal no caso, ou seja, o direito do contribuinte em compensar os valores recolhidos em excesso, nos cinco anos anteriores à impetração do mandado de segurança, corrigidos monetariamente pela taxa SELIC - Sistema Especial de Liquidação de Custódia, também denominada taxa básica de juros. A compensação deveria ocorrer nos termos da legislação tributária específica (BRASIL, 2018b).

Tendo em vista que o colegiado retratou em parte o acórdão proferido em 2008, para o presente trabalho os principais pontos de fundamentação do julgado são os seguintes: a determinação da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins inclusive após a vigência da Lei nº 12.973 de 2014, nos regimes cumulativos e não cumulativos de apuração das contribuições, e a prescrição quinquenal (BRASIL, 2018b).

O segundo resultado da pesquisa foi a Apelação/Reexame Necessário nº 2006.71.08.016680-0/RS⁸, a qual teve como relator o Desembargador Federal Roger Raupp Rios, e foi julgada pela primeira turma do tribunal, em 26 de setembro de 2018, juntamente com o Desembargador Federal Sebastião Ogê Muniz e Juiz Federal Marcelo de Nardi. A apelante foi somente a União, contra a apelada Metalgrin Indústria de Plásticos Ltda (BRASIL, 2018c).

O mencionado julgado, na origem, trata-se de mandado de segurança proveniente da primeira vara federal da subseção judiciária de Novo Hamburgo/RS, no qual, em primeiro grau, foi declarado o direito de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, com observância da prescrição quinquenal. Dessa sentença, a União interpôs apelação, na qual alegou que não caberia mandado de segurança para o direito em questão e, também, requereu a inversão do entendimento de primeiro grau, para que fosse determinada a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins (BRASIL, 2018c).

⁸ Disponível para consulta integral em:
<https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=9423820> (2018c).

Relativamente ao acórdão proferido pelo TRF4, esse havia decidido que o ICMS destacado nas notas fiscais integraria o preço de venda da mercadoria. Assim, o imposto deveria ser considerado parte integrante do conceito de faturamento ou receita e, por isso, estaria incluído na base de cálculo do PIS e da Cofins, levando-se em conta as súmulas 68 e 94 do STJ (BRASIL, 2018c).

Em juízo de retratação por força do artigo 1.040, II do CPC, foi referenciada a ementa do acórdão do RE 574.706/PR e ressaltado que o ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, razão pela qual o imposto não poderia ser validamente incluído na base de cálculo do PIS e da Cofins. Dessa forma, restou aplicado ao caso, o Tema de nº 69, para determinar que fosse excluído o ICMS destacado das notas fiscais de saída de mercadorias da base de cálculo do PIS e da Cofins (BRASIL, 2018c).

Quanto aos limites temporais da decisão, o colegiado entendeu que a tese de repercussão geral do STF poderia ser aplicada, inclusive, no período temporal após a vigência da Lei nº 12.973 de 2014. Isso porque, o TRF4, no Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade nº 5051557-64.2015.404.0000, declarou, em questão de ordem, a perda do objeto do incidente, tendo em vista que o STF se pronunciou no RE 574.706/PR após a edição legislativa e, portanto, teria levado em conta tais discrepâncias legais referentes ao conceito de faturamento e receita bruta (BRASIL, 2018c).

Em relação à pendência de julgamento dos embargos de declaração opostos pela Fazenda Pública nos autos do RE 574.706/PR, restou definido que a jurisprudência do próprio STF permitiria o julgamento das demandas após a publicação do acórdão paradigma. Além disso, em termos acessórios, houve, também, o reconhecimento da repetição de indébito, ou seja, o direito da parte autora a restituir e/ou compensar tributos recolhidos em excesso, observada a legislação específica da matéria. Por outro lado, deveria ser observada a prescrição quinquenal, a atualização monetária do indébito pela taxa SELIC. A União foi condenada a

ressarcir, apenas as custas, tendo em vista que não são cabíveis, em mandado de segurança, a condenação em honorários⁹ (BRASIL, 2018c).

Em síntese, o colegiado valeu-se do juízo de retratação e desproveu o apelo da União e a remessa necessária, em favor da aplicação do entendimento do STF, para excluir o ICMS destacado nas notas fiscais de saída da mercadoria, da base de cálculo do PIS e da COFINS. Além disso, não houve limitação dos efeitos da decisão proferida e nem menção aos regimes de apuração das contribuições ao PIS e Cofins (BRASIL, 2018c).

Em relação ao terceiro resultado da pesquisa retornado, qual seja: a Apelação/Reexame Necessário nº 2006.71.08.016215-6/RS¹⁰, de relatoria do desembargador federal Roger Raupp Rios, julgada pela primeira turma do tribunal, em 26 de setembro de 2018, juntamente com o Juiz Federal Marcelo de Nardi e Desembargador Sebastião Ogê Muniz, a apelante foi somente a União – Fazenda Nacional, e o apelado foi Vizza Plast Indústria e Comércio de Plásticos Ltda (BRASIL, 2018d).

Na origem, o processo se trata de mandado de segurança impetrado perante a primeira vara federal da Subseção Judiciária de Novo Hamburgo, cuja sentença de primeiro grau determinou a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins. Em suas razões de apelação, a União postulou a reforma da decisão de primeiro grau, a fim de que fosse determinada a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições, pugnando pela declaração de inadequação do mandado de segurança para a matéria veiculada na lide processual (BRASIL, 2018d).

Tendo em vista que, anteriormente, o entendimento dos tribunais era diverso, o TRF4, antes da revisão do seu posicionamento, havia proferido decisão favorável à inclusão do imposto na base de cálculo das contribuições, pois ele seria parte integrante do preço final da mercadoria, compondo assim o faturamento da contribuinte, com base, inclusive, nas súmulas 68 e 94 do STJ (BRASIL, 2018d).

⁹ Não são cabíveis honorários em mandado de segurança, conforme o disposto no artigo 25 da Lei nº 12.016 de 2009 (BRASIL, 2009).

¹⁰ Disponível para consulta integral em <https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=9413942> (2018d).

Com o retorno dos autos da Vice-Presidência, a primeira turma do tribunal optou por rever o acórdão, em juízo de retratação, valendo-se do disposto no artigo 1.040, II do CPC. No mencionado julgado, ressaltou-se que o entendimento do STF no RE 574.706/PR poderia ser aplicado ao caso, para determinar a exclusão do ICMS destacado nas notas fiscais de saída da mercadoria, da base de cálculo do PIS e da Cofins, haja vista que o imposto não poderia ser considerado faturamento do contribuinte, pois é repassado ao ente público e se destina ao financiamento da seguridade social (BRASIL, 2018d).

No caso ora em análise, houve imediato julgamento, pois a corte do TRF4 entendeu não ser plausível aguardar o deslinde dos embargos de declaração opostos pela União nos autos do RE 574.706/PR, pois em virtude de várias jurisprudências já prolatadas pelo próprio STF, já seria possível a aplicação da acórdão paradigma aos processos de instâncias inferiores antes de eventual modulação de efeitos que pode vir a ser feita pela Corte Superior (BRASIL, 2018d).

Em sede de limites temporais da decisão analisada, destaca-se, dos fundamentos, que o entendimento do STF no RE 574.706/PR deveria ser aplicado, inclusive, após o advento da Lei nº 12.973 de 2014. Isso porque, no Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade nº 5051557-64.2015.404.0000 a corte do TRF4 entendeu, em questão de ordem, que o julgamento do STF no mencionado recurso extraordinário teria levado em conta eventuais discrepâncias legais, mesmo que o recurso extraordinário diga respeito a matéria anterior à edição da lei nova (BRASIL, 2018d).

Em relação à repetição do indébito, a parte autora teve seu direito reconhecido, sendo que poderia compensar ou restituir os tributos recolhidos em excesso, observada a prescrição quinquenal aplicável ao caso. A compensação de contribuições previdenciárias e sociais deveria observar a legislação tributária específica. Também foi determinada a atualização monetária pela taxa SELIC, sendo que os únicos ônus processuais da causa foram as custas, suportadas pela União (BRASIL, 2018d).

Em síntese, por unanimidade, foi negado provimento ao apelo da União e ao reexame necessário, tendo o acórdão asseverado o direito à exclusão do ICMS

destacado da base de cálculo do PIS e da Cofins, com efeitos posteriores à vigência da Lei nº 12.973 de 2014. Entretanto, a decisão não se pronunciou, expressamente, sobre os regimes de apuração do PIS e da COFINS (BRASIL, 2018d).

O quarto resultado da pesquisa, trata-se da Apelação/Reexame Necessário nº 2006.71.08.017069-4/RS¹¹, de relatoria do Juiz Federal Andrei Pitten Veloso, acompanhado pelos votantes Desembargador Federal Sebastião Ogê Muniz e Romulo Pizolatti. Na origem, o processo se trata de ação de procedimento comum oriunda da primeira vara federal da subseção judiciária de Novo Hamburgo/RS, em que foram interpostas apelações pelas partes, quais sejam: Engelmann Papeis Ltda e a União, além de ter sido determinada a remessa necessária (BRASIL, 2018e).

Tendo em vista que a solução conferida ao caso era divergente do entendimento proferido pelo STF, foi determinado o retorno dos autos pela Vice-Presidência para revisão. Em juízo de retratação, proferido em 25 de setembro de 2018, a corte do TRF4 considerou aplicável ao caso o Tema de nº 69 do STF, provendo, parcialmente, as apelações das partes e o reexame necessário da decisão prolatada em primeiro grau (BRASIL, 2018e).

Dessa forma, conforme a decisão, o ICMS não poderia compor a base de cálculo do PIS e da COFINS, quer se considere a acepção de faturamento insculpida no artigo 195, I da Constituição Federal na redação original, quer se considere a acepção de receita, advinda da redação do artigo 195, I, 'b', conferida pela Emenda Constitucional nº 20 de 1998. Além disso, a exclusão deveria ocorrer, até mesmo, sob a vigência das leis que determinam a apuração das contribuições pelo regime não cumulativo – Lei nº 10.637 de 2002 e 10.833 de 2003, além do regime cumulativo (BRASIL, 2018e).

Sobre os efeitos da decisão do TRF4, o colegiado enfatizou que a Lei nº 12.973 de 2014 não teria o condão de impedir a aplicação do entendimento do STF ao caso, pois conceitos constitucionais não poderiam ser alterados por lei ordinária. A modificação da lei de 2014 nas Leis nº 9.718/96, nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, não seria suficiente para admitir que pudesse ser interpretada a inclusão do ICMS na

¹¹ Disponível para consulta integral em <https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=9462050> (2018e).

base de cálculo do PIS e da Cofins. Foi citado também o incidente de arguição de inconstitucionalidade nº 5051557-64.2015.404.0000 do próprio TRF4 para reforçar o argumento (BRASIL, 2018e).

O colegiado ressaltou as tentativas, por parte da União, de argumentar a exclusão apenas do montante de ICMS a pagar/efetivamente recolhido pelo contribuinte. Entretanto, no acórdão, restou ajustado que o ICMS destacado nas notas fiscais de saída da mercadoria deveria ser excluído da base de cálculo, por não configurar faturamento do contribuinte. Ressaltou-se que a própria Ministra Cármen Lúcia, quando do julgamento no RE 574.706/PR, teria se referido, em seu voto, ao montante destacado no documento fiscal de saída da mercadoria (BRASIL, 2018e).

Em relação à inexistência de trânsito em julgado do acórdão paradigma do STF, o colegiado asseverou que não haveria necessidade de espera para a aplicação da tese definida pela Corte Superior no Tema de nº 69. A propósito, foi referenciada, ainda, a Reclamação 30.996 do STF. A prescrição do caso foi considerada quinquenal, pois a ação foi ajuizada após o advento da Lei Complementar 118 de 2005. Admitiu-se a compensação, observada a legislação específica e correção monetária pela taxa SELIC. Os honorários advocatícios da causa restaram compensados integralmente, por conta da época de ajuizamento da ação, e as custas foram definidas pela metade para cada parte (BRASIL, 2018e).

Portanto, no quarto resultado de pesquisa, restou definido pelo colegiado que deveria ser excluído o ICMS destacado nas notas fiscais de venda de mercadorias da base de cálculo do PIS e da Cofins nos regimes de apuração cumulativo e não cumulativo, sendo os efeitos da decisão inclusive posteriores à vigência da Lei nº 12.973 de 2014, tendo em vista que o entendimento do STF no RE 574.706/PR teria abarcado tal discrepância legal (BRASIL, 2018e).

Em relação ao quinto resultado da pesquisa, que se trata da Apelação/Reexame Necessário nº 2007.71.08.000477-4/RS¹², também de relatoria do Juiz Federal Andrei Pitten Velloso, juntamente com os votantes Desembargador Federal Sebastião Ogê Muniz e Romulo Pizolatti, na qual figuram como apelantes

¹² Disponível para consulta em <https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=9462181> (2018f).

Calçados Pampa Ltda e a União Federal – Fazenda Nacional, o mencionado processo, na origem, é oriundo do juízo federal da primeira vara federal da subseção judiciária de Novo Hamburgo/RS (BRASIL, 2018f).

O colegiado da segunda turma, na data de 25 de setembro de 2018, por unanimidade, promoveu o juízo de retratação, com base no artigo 1.040, II do CPC e aplicou ao caso o Tema de nº 69. Sendo assim, entendeu-se que o ICMS não poderia compor a base de cálculo do PIS e da Cofins e, para isso, não importaria estar se tratando do que se entende por faturamento na acepção do artigo 195, I da Constituição Federal na redação original do dispositivo, ou do que se entende por receita na acepção do artigo 195, II, 'b', modificado pela Emenda Constitucional nº 20 de 1998. Em ambos os casos, o imposto não poderia estar incluído na base de cálculo (BRASIL, 2018f).

Para os julgadores, o entendimento do STF deveria ser aplicado até mesmo após o advento da Lei nº 12.973 de 2014, que teria modificado os conceitos de receita bruta das leis nº 9.718 de 1996, nº 10.637 de 2002 e nº 10.833 de 2003, haja vista que para o colegiado, os conceitos constitucionais não poderiam ser modificados por lei ordinária. Portanto, deveria ser respeitado o conceito constitucional de receita como fundamentado do RE 574.706/PR. Além disso, no julgado, foi feita alusão ao incidente de arguição de inconstitucionalidade nº 5051557-64.2015.404.0000, que teve seu objeto perdido por decisão do TRF4 (BRASIL, 2018f).

Além disso, o montante a ser excluído da base de cálculo do PIS e da Cofins seria o ICMS destacado na nota fiscal de saída da mercadoria, pois imposto não seria faturamento do contribuinte. O colegiado ressaltou a tentativa, por parte da União, de que fosse considerado apenas o ICMS recolhido para fins de exclusão, entretanto, os julgadores entenderam que o RE 574.706/PR havia determinado, em suas razões, a exclusão do imposto destacado no documento fiscal. De modo análogo, restou entendido que o Tema de nº 69 se aplicaria ao período de vigência das leis que instituíram o regime de apuração não cumulativo - Leis nº 10.637 de 2002 e 10.833 de 2003, além do regime cumulativo das contribuições (BRASIL, 2018f).

De outra banda, os embargos de declaração opostos pela Fazenda Pública não seriam impeditivos do julgamento da demanda em análise, pois a decisão do

colegiado teria sido fundada no próprio entendimento exarado pelo STF na Reclamação de nº 30.996. Dessa forma, o acórdão paradigma do STF poderia ser aplicado antes do seu trânsito em julgado ou eventual modulação de efeitos do RE 574.706/PR (BRASIL, 2018f).

Em termos acessórios, reconheceu-se a prescrição quinquenal, pois a ação foi ajuizada após o advento da LC 118 de 2005. Além disso, segundo os julgadores, poderia haver a compensação com qualquer tributo sob administração da Receita Federal, observada a legislação específica, com a atualização monetária pela taxa SELIC. Cada parte foi condenada a ressarcir metade das custas, em sucumbência recíproca (BRASIL, 2018f).

Portanto, da análise do quinto resultado de pesquisa, observa-se que o julgado em análise, por unanimidade, deu parcial provimento à apelação e à remessa necessária, no sentido de determinar a exclusão do ICMS destacado na nota fiscal de saída da mercadoria, da base de cálculo do PIS e da Cofins, no regime de apuração cumulativo e não cumulativo das contribuições. Para os desembargadores, os efeitos do acórdão deveriam ser aplicados após a vigência da Lei nº 12.973 de 2014, pois o tribunal considerou que o entendimento do STF no RE 574.706/PR teria abarcado tal mudança legal (BRASIL, 2018f).

Na apelação/Reexame Necessário nº 2007.71.02.005638-1/RS¹³, que é o sexto resultado da pesquisa, no qual figuram como apelante a União Federal – Fazenda Nacional, e como apelado Moveis Gaudencio Ltda, pelos votos do relator Andrei Pitten Veloso e dos Desembargadores Federais Sebastião Ogê Muniz e Rômulo Pizolatti, foi promovido o juízo de retratação sendo que, no mérito, as apelações e o reexame necessário foram parcialmente providas (BRASIL, 2018g).

Em juízo de retratação, proferido em 25 de setembro de 2018, o colegiado entendeu que o ICMS não poderia ser considerado incremento patrimonial do contribuinte. Tanto na acepção de faturamento do artigo 195, I da CRFB na sua redação original, quanto na acepção de receita do artigo 195, I, b, com redação conferida pela EC número 20 de 1998, o ICMS não pode compor a base de cálculo

¹³ Disponível para consulta integral em :
<https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=9461619> (2018g).

do PIS e da Cofins. Isso se aplicaria, até mesmo, na vigência das Leis nº 10.637 de 2002 e 10.833 de 2003, concernentes ao regime não cumulativo, além do regime cumulativo de apuração das contribuições (BRASIL, 2018g).

Não obstante as tentativas da União em vários recursos do TRF4 ao argumentar que o valor para exclusão deveria ser o ICMS efetivamente recolhido aos cofres públicos, o colegiado não modificou sua posição. Sendo assim, o acórdão analisado foi fundamentado com as motivações da relatora Cármen Lúcia no RE 574.706/PR, razão pela qual o montante a ser excluído da base de cálculo do PIS e da Cofins seria o ICMS destacado nas notas fiscais de saída de mercadorias (BRASIL, 2018g).

Pode-se destacar da análise do acórdão que foi referenciado o Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade nº 5051557-64.2015.404.0000, no qual houve questão de ordem em que o TRF4 entendeu pela perda do objeto da demanda específica. Isso porque a Lei nº 12.973 de 2014 não teria importado em modificação do conceito de receita bruta e, sendo assim, a vigência da novel legislação não poderia ser um impeditivo dos efeitos do acórdão ora analisado (BRASIL, 2018g).

Dessa forma, restou definido que a decisão do TRF4 seguia o entendimento do STF, o qual, deveria ser aplicado, também, após a vigência da Lei nº 12.973 de 2014, de modo a se excluir da base de cálculo do PIS e da Cofins o ICMS destacado na nota fiscal de saída da mercadoria (BRASIL, 2018g).

Para a aplicação fundamentada do entendimento do STF, o colegiado do TRF4 referenciou jurisprudência da Corte Suprema, a Reclamação nº 30.996, que entendeu não ser necessário se aguardar o trânsito em julgado ou julgamento de embargos de declaração para a apreciação de casos análogos, pois a publicação do acórdão paradigma já seria suficiente, com base no artigo 1.040, I do CPC. Para a unanimidade do colegiado, os embargos de declaração pendentes de julgamento não podem acarretar a suspensão de processos sobre a matéria. Dessa forma, amparados em jurisprudência do STF, o colegiado decidiu não ser necessário esperar pelo trânsito em julgado do recurso extraordinário ou modulação dos seus efeitos (BRASIL, 2018g).

Quanto à prescrição da demanda, restou definido que o contribuinte teria direito aos cinco anos anteriores ao ajuizamento da ação, porque foi ajuizada após a LC nº

118 de 2005, se encaixando na regra de prazo de cinco anos, para a prescrição. Em termos acessórios, foi estabelecido que a compensação deferida poderia ser feita nos termos da legislação específica, observada a correção monetária pela Taxa SELIC. No caso, não couberam honorários, pois a ação mandamental não comporta estes ônus processuais. As custas foram definidas em metade para cada parte, em sucumbência recíproca (BRASIL, 2018g).

Em síntese, houve declaração do direito à exclusão do ICMS destacado no documento fiscal de saída da mercadoria, da base de cálculo do PIS e da Cofins, aplicável nos regimes de apuração cumulativo e não cumulativo das contribuições. Além disso, a Lei nº 12.973 de 2014 não poderia acarretar em limitações de efeitos da decisão proferida pelo tribunal (BRASIL, 2018g).

O sétimo resultado, qual seja, a Apelação/Reexame Necessário nº 2007.71.03.002059-0/RS¹⁴, possui como apelante a União Federal – Fazenda Nacional e como apelado Alvorada Sistemas Agrícolas Ltda, sendo que o processo de origem é do juízo federal da primeira vara federal da subseção judiciária de Uruguaiana/RS. Em primeiro grau, a sentença do mandado de segurança foi procedente, concedendo a segurança para determinar a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Compuseram o colegiado o relator Juiz Federal Francisco Donizete Gomes, e como Juízes Federais votantes Alexandre Rossato da Silva Ávila e Marcelo de Nardi (BRASIL, 2018h).

Em sede de apelação, a União postulou pela reversão do entendimento e aplicação de prescrição quinquenal. O TRF4 proferiu acórdão, na época, pela inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins, pois o imposto seria componente do preço final da mercadoria, integrando, portanto o conceito de faturamento, sendo aplicáveis as súmulas 68 e 94 do STJ e reconhecida a prescrição quinquenal (BRASIL, 2018h).

Com o retorno dos autos do processo da Vice-Presidência, em juízo de retratação, por força do artigo 1.040, II do CPC, a primeira turma do tribunal, no dia 25 de julho de 2018, entendeu pela aplicação do Tema de nº 69 ao caso, para

¹⁴ Disponível para consulta integral em <https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=9413921> (2018h).

determinar a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins. Para o colegiado, em suas razões, o imposto não deve integrar a base de cálculo das contribuições citadas, não importando a consideração do montante como faturamento na redação original do artigo 195, I da CRFB, ou a acepção de receita do artigo 195, I, 'b' que teve redação modificada pela Emenda Constitucional nº 20 de 1998 (BRASIL 2018h).

Quanto aos efeitos da decisão, restou definido que, a incidência da Lei nº 12.973 de 2014 à demanda, não era objeto da lide em análise. Para o contribuinte, restou deferida a repetição do indébito, observada a prescrição quinquenal, pois o ajuizamento da demanda ocorreu após a vigência da LC 118 de 2005. Restou determinado que a compensação deveria ocorrer nos termos da legislação específica, observada a correção monetária pela taxa SELIC. As custas seriam ressarcidas pela União e honorários, por se tratar de mandado de segurança, não cabíveis (BRASIL, 2018h).

Em síntese, no sétimo resultado, houve parcial provimento da apelação e do reexame necessário, para determinar a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins de forma genérica, observada a prescrição quinquenal (BRASIL, 2018h).

O oitavo resultado da pesquisa é a Apelação/Reexame Necessário de nº 2007.71.02.004121-3/RS¹⁵, de relatoria do Juiz Federal Alexandre Rossato da Silva Ávila, em que foram apelantes Zacon Zanini Construções e Incorporações Ltda e União Federal - Fazenda Nacional, proveniente do juízo federal da terceira vara federal da subseção judiciária de Santa Maria/RS. Foi responsável pelo julgamento, no dia 25 de julho de 2018, a primeira turma do tribunal, cuja composição foram os Juízes Federais Marcelo de Nardi e Francisco Donizeti Gomes (BRASIL, 2018i).

O processo de origem é um mandado de segurança de matéria tributária, em que o TRF4 já havia se pronunciado em decisão anterior, para incluir, na base de cálculo do PIS e da Cofins, o montante de ICMS apurado no preço de venda das mercadorias, com base nas súmulas 68 e 94 do STJ. Entretanto, o colegiado promoveu a revisão do entendimento, para, com base no no artigo 1.040, II do CPC

¹⁵ Disponível para consulta integral em <https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=9422774> (2018i).

aplicar ao caso o Tema de nº 69 do STF, a fim de que fosse excluído o montante de ICMS destacado nas notas fiscais de saída das mercadorias da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS (BRASIL, 2018i).

Ressalta-se, no entanto, que houve limitação dos efeitos do acórdão prolatado, pois o ajuizamento da ação teria ocorrido antes da promulgação da Lei nº 12.973 de 2014. Isso porque, para os julgadores, o RE 574.706/PR teria sido fundamentado de acordo com a norma jurídica que estava vigendo à época do ajuizamento do recurso extraordinário. Portanto, os pagamentos efetuados após 31 de dezembro de 2014, não poderiam ser objeto da lide em comento, já que a legislação teria alterado o substrato normativo das contribuições ao PIS e a COFINS (BRASIL, 2018i).

Nessa linha, o julgado em análise entendeu que ocorreu a modificação de elemento material da relação obrigacional pela nova lei e tal discrepância não teria sido abarcada pelos votos proferidos no RE 574.706/PR, razão pela qual a aplicação do entendimento do STF não poderia ocorrer após a vigência daquela norma editada em 2014. Restaram, assim, limitados os efeitos da decisão em análise (BRASIL, 2018i).

Em termos acessórios, destaca-se que foi aplicada ao caso a prescrição quinquenal, pois a ação foi ajuizada após a edição da LC 118 de 2005. O colegiado entendeu que os pagamentos indevidos ou recolhidos em excesso poderiam ser restituídos ou compensados nos termos da legislação pertinente, corrigidos monetariamente pela taxa SELIC. Em síntese, os efeitos da decisão foram limitados à data de 31 de dezembro de 2014 e foi determinado que o ICMS a ser excluído é o destacado nas notas fiscais de saída das mercadorias (BRASIL, 2018i).

O nono resultado de pesquisa, que é a Apelação/Reexame Necessário de nº 2007.71.08.003653-2/RS¹⁶, a qual tem como apelante a União Federal e como apelado Invitto Artigos de Moda Ltda é um mandado de segurança originário da primeira vara federal da subseção judiciária de Novo Hamburgo/RS, no qual o provimento jurisdicional foi no sentido de conceder a segurança para excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins. Com a apelação da União, em segundo grau,

¹⁶ Disponível para consulta integral em <https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=9436710> (2018j)

os julgadores decidiram pela constitucionalidade da inclusão do imposto na base de cálculo das contribuições, por caracterizar faturamento do contribuinte, com base nas súmulas 68 e 94 do STJ (BRASIL, 2018j).

Entretanto, em decisão do dia 25 de julho de 2018, com o retorno dos autos da Vice-Presidência, o colegiado entendeu pela revisão do posicionamento anterior e assim, com base no artigo 1.040, II do CPC, por unanimidade, o colegiado, composto do relator Francisco Donizete Gomes, e Juízes Federais Alexandre Rossato da Silva Ávila e Marcelo de Nardi, entendeu razoável a aplicação do Tema de nº 69 ao caso. Dessa forma, o ICMS deveria ser excluído da base de cálculo do PIS e da Cofins, tendo em vista que não seria possível considerar o imposto como faturamento pela redação original do artigo 195, I da CRFB, ou receita, na acepção do artigo 195, II, 'b', após modificação da com redação pela EC 20 de 1998 (BRASIL, 2018j).

Destaca-se que o colegiado analisou também a possibilidade de incidência da Lei nº 12.973 de 2014 ao caso, concluindo que a demanda não abarcava tal legislação. Sobre a repetição do indébito, o contribuinte teria direito à compensação, observada a prescrição quinquenal, pois a ação havia sido ajuizada após a vigência da LC 118 de 2005, observada a legislação específica sobre o tema. Os valores teriam correção monetária pela Taxa SELIC, além de que a União foi condenada a ressarcir as custas (BRASIL, 2018j).

Em síntese, restou parcialmente provida a apelação da União e o reexame necessário e aplicado o entendimento do STF para excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, observada a prescrição quinquenal. Não foi examinada a incidência da Lei nº 12.973 de 2014 ao caso (BRASIL, 2018j).

O décimo resultado retornado pela pesquisa é Apelação/Reexame necessário de nº 2006.71.03.003501-1/RS¹⁷, na qual figuraram como apelante a União Federal – Fazenda Nacional e como apelado Pilecco e Cia Ltda, é um mandado de segurança originário da primeira vara federal da subseção judiciária de Uruguaiana/RS no qual houve sentença procedente em primeiro grau para excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins (BRASIL, 2018k).

¹⁷ Disponível para consulta integral em <https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=9413899> (2018k).

Na decisão anterior do TRF4, foi especificado que o ICMS incluído na base de cálculo do PIS e da Cofins seria o destacado nas notas fiscais de venda, pois o imposto seria parte integrante do custo, com base nas súmulas 68 e 94 do STJ, além de ser reconhecida a prescrição quinquenal (BRASIL, 2018k).

Por outro lado, em juízo de retratação em 25 de julho de 2018, por força do artigo 1.040, II do CPC, por meio do relator Francisco Donizete Gomes, acompanhado dos votantes Marcelo de Nardi e Alexandre Rossato da Silva Ávila, aplicou-se ao caso o Tema de nº 69 do STF. Nesse ínterim, o ICMS não deveria compor a base de cálculo do PIS e da Cofins, independentemente de se considerar a acepção de faturamento com redação original do artigo 195, I da CRFB, ou receita, na redação do artigo 195, II, b, modificado pela EC 20 de 1998 (BRASIL, 2018k).

Em relação aos efeitos temporais, no acórdão foi considerado que a lide não versava sobre a incidência da Lei nº 12.973 de 2014, razão pela qual não houve exame da limitação ou não dos efeitos da decisão. Em termos acessórios, foi reconhecido o direito do contribuinte à repetição do indébito, por meio de restituição ou compensação, observada a prescrição quinquenal, pois a demanda foi ajuizada após a vigência da EC 118 de 2005. (BRASIL, 2018k).

Ademais, a União foi condenada a ressarcir às custas da ação mandamental. Por fim, restou parcialmente provida a apelação e o reexame necessário, pois foi determinada a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, com a devida observação da prescrição quinquenal. Não foi examinada a incidência da Lei nº 12.973 de 2014 ao caso (BRASIL, 2018k).

O décimo primeiro resultado foi a Apelação/Reexame Necessário nº 2006.71.08.016811-0/RS¹⁸, julgada pela primeira turma do tribunal em 25 de julho de 2018, tendo como relator o Juiz Federal Alexandre Rossato da Silva Ávila, além dos Juízes Federais Francisco Donizete Gomes e Marcelo de Nardi. Figuraram como apelantes Navalhas Setti Ltda e a União Federal - Fazenda Nacional (BRASIL, 2018l).

O processo teve origem no juízo substituto da primeira vara federal da subseção judiciária de Novo Hamburgo. A sentença de primeiro grau concedeu

¹⁸ Disponível para consulta integral em https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=9431619 (2018l).

parcialmente a segurança, e o TRF4 proferiu acórdão no qual havia sido definido que o ICMS estaria incluído na base de cálculo do PIS e da Cofins, por ser custo orçado para o preço de venda das mercadorias, com base nas súmulas 68 e 94 do STJ (BRASIL, 2018).

Entretanto, tendo em vista o julgamento ocorrido no STF, referente ao Tema nº 69, foi determinado o juízo de retratação do julgado do TRF4. Dessa forma, ao reconhecer a aplicação da decisão do RE 574.706/PR ao caso, restou sedimentado pelo colegiado do TRF4 que o montante específico a ser excluído da base de cálculo do PIS e da Cofins seria o ICMS que é destacado na nota fiscal de saída de mercadorias (BRASIL, 2018).

Em relação à uma possível limitação de efeitos do acórdão do TRF4, foi assentado pelo colegiado que o entendimento prolatado pelo STF no RE 574.706/PR não se aplicaria para situações ocorridas após a vigência da Lei nº 12.973 de 2014. A lei superveniente teria importado em mudanças significativas nos elementos considerados essenciais da obrigação tributária, razão pela qual entendeu-se no acórdão que tal discrepância legal não teria sido enfrentada nas razões de voto do recurso extraordinário proferido pelo STF. Além disso, na demanda em análise, a prescrição aplicada foi a quinquenal, em razão da lide ter sido ajuizada após a LC 118 de 2005. Os pagamentos indevidos poderiam ser compensados ou restituídos, observada a legislação pertinente, com correção monetária pela taxa SELIC (BRASIL, 2018).

Pela análise exposta, em síntese, verifica-se que foi proferido juízo de retratação pelo tribunal e foi parcialmente provida a apelação da impetrante, para excluir o ICMS destacado nas notas fiscais de venda/saída de mercadorias da base de cálculo do PIS e da COFINS. Entretanto, os efeitos do acórdão do TRF4 ficaram limitados à data de 31 de dezembro de 2014, não podendo ser considerados indevidos os pagamentos efetuados após a data (BRASIL, 2018).

Em relação ao décimo segundo resultado, que trata da Apelação/Reexame Necessário de nº 2007.71.08.005443-1/RS¹⁹, cujo processo, em primeiro grau, é o

¹⁹ Disponível para consulta integral em <https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=9436774>. (2018m)

mandado de segurança proveniente do juízo federal da primeira vara federal da subseção judiciária de Novo Hamburgo/RS, no qual figuraram como apelantes a União Federal - Fazenda Nacional e Termosola Indústria de artefatos de borracha Ltda, a sentença concedeu parcialmente a ordem para determinar a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins (BRASIL, 2018m).

Antes do julgamento do RE 574.706/PR, o colegiado do TRF4 havia proferido decisão de reforma da sentença de primeiro grau, pelo argumento de que o ICMS integrava o preço final orçado para a mercadoria e por isso, seria parte do faturamento. Na época, os fundamentos utilizados foram as súmulas 68 e 94 do STJ, pelas quais o ICMS destacado nas notas fiscais é parte integrante do faturamento e deve ser incluído na base de cálculo do PIS e da Cofins (BRASIL, 2018m).

Entretanto, com a vinda dos autos do processo da Vice-Presidência do Tribunal, entendeu-se por retratar o acórdão, na data de 25 de julho de 2018. Referenciou-se a ementa do acórdão paradigma do RE 574.706/PR e a necessidade de aplicação do Tema de nº 69 ao caso. Em síntese, na decisão analisada, foi concluído que o ICMS não poderia ser validamente incluído na base de cálculo do PIS e da Cofins, pois não representa faturamento, pela redação original do artigo 195, inc. I, da CRFB - redação original ou receita, pela modificação que a EC 20 de 1998 operou no artigo 195, I, "b" da CRFB (BRASIL, 2018m).

Sobre a aplicação da Lei nº 12.973 de 2014 à matéria controvertida, foi definido que essa norma não era objeto da demanda em análise. Além disso, foi concedido o direito à repetição do indébito tributário, entretanto, a restituição ou compensação dos valores recolhidos em excesso deveria observar a prescrição quinquenal, tendo em vista que a demanda havia sido proposta após a edição da Lei Complementar 118 de 2005. A compensação tributária só poderia ocorrer com tributos da mesma espécie e destinação, observada a legislação específica, e os valores deveriam ser corrigidos monetariamente pela Taxa SELIC (BRASIL, 2018m).

O décimo terceiro e último resultado de pesquisa, é a Apelação/Reexame Necessário de nº 2007.71.08.001079-8/RS²⁰, julgada pela primeira turma do tribunal

²⁰ Disponível para consulta integral em:
<https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=9351343> (2018n).

no dia 25 de abril de 2018, composta pelo relator e os Juízes Federais Marcelo de Nardi e Andrei Pitten Veloso, na qual figuraram como apelantes a empresa Master Equipamentos Industriais Ltda e a União (BRASIL, 2018n).

Na origem, o mencionado processo se trata de mandado de segurança impetrado perante a primeira vara federal da subseção judiciária de Novo Hamburgo/RS, contra ato do Delegado da Receita Federal de Novo Hamburgo, com o objetivo de ter reconhecido o direito líquido e certo de excluir da base de cálculo do PIS e da Cofins os valores recolhidos a título de ICMS. A sentença de primeiro grau concedeu, de maneira parcial, a segurança postulada, pois reconheceu o direito à compensação, apenas, no que tange aos cinco anos anteriores ao ajuizamento da ação (BRASIL, 2018n).

O TRF4 havia prolatado decisão anterior, na qual entendeu que o montante de ICMS destacado nas notas fiscais deveria estar incluído na base de cálculo do PIS e da Cofins, pois faria parte do preço de venda da mercadoria, integrando, portanto, o conceito de faturamento/receita, com base nas súmulas 258 do TFR e 68 do STJ. Desse acórdão, foi interposto Recurso Extraordinário, que restou sobrestado pela Vice-Presidência da Corte. Com o advento do julgamento do Tema de número 69 pelo STF, o processo em análise voltou para plenário (BRASIL, 2018n).

Em juízo de retratação foi referenciada a ementa do acórdão do RE 574.706/PR, e decidiu-se pela exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins. Por outro lado, apesar de estar disposto no acórdão que foi objeto de retratação a delimitação do ICMS destacado nas notas fiscais, em suas razões finais não foi especificado este ponto (BRASIL, 2018n).

Em síntese, a decisão em análise se retratou do entendimento anterior e determinou a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, porque o imposto não poderia ser considerado faturamento, na acepção adotada pelo artigo 195, I da redação original da CRFB, e nem receita, pela modificação implementada pela EC 20 de 1998 no artigo 195, II, b da CRFB (BRASIL, 2018n).

Ademais, foi determinado que os efeitos da decisão só poderiam valer até a data de 31 de dezembro de 2014, em virtude da vigência da Lei nº 12.973 de 2014, que alterou o quadro normativo do PIS e da Cofins. Isso porque, não teria sido

expressamente analisada nos autos do RE 574.706/PR a referida mudança legislativa (BRASIL, 2018n).

Em termos acessórios, foi reconhecido direito à repetição do indébito e prescrição quinquenal, pois o ajuizamento da ação ocorreu após o advento da LC 118/2005. Restou definido que a compensação poderia ser feita nos termos da legislação tributária específica, observada a correção monetária pela taxa SELIC (BRASIL, 2018n).

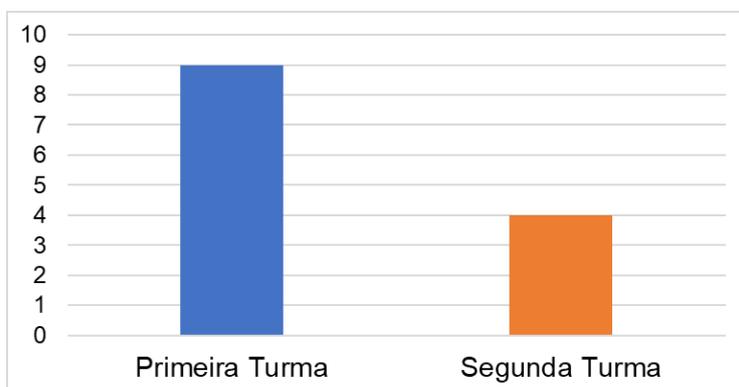
Quanto aos ônus processuais, as custas deveriam ser reembolsadas pela União. Em síntese, o colegiado, em unanimidade, votou pelo desprovemento da apelação da União e da remessa necessária, aplicando ao caso o Tema de nº 69, o qual determinou a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições para o PIS e a Cofins (BRASIL, 2018n).

4.3 Análise dos resultados obtidos

Para uma melhor visualização acerca dos resultados obtidos, a partir da análise dos acórdãos, colacionam-se os gráficos abaixo, nos quais é possível verificar de forma direta e elucidativa o posicionamento do TRF4 nos mais diversos aspectos que fundamentaram as decisões dos julgados estudados.

O primeiro, trata da quantidade de decisões que aplicaram o entendimento do STF, proferido quando do julgamento do RE 574.706/PR.

Gráfico 1 – Relação de acórdãos que aplicaram o Tema nº 69 em juízo de retratação



Fonte: Gráfico elaborado pela autora, 2019.

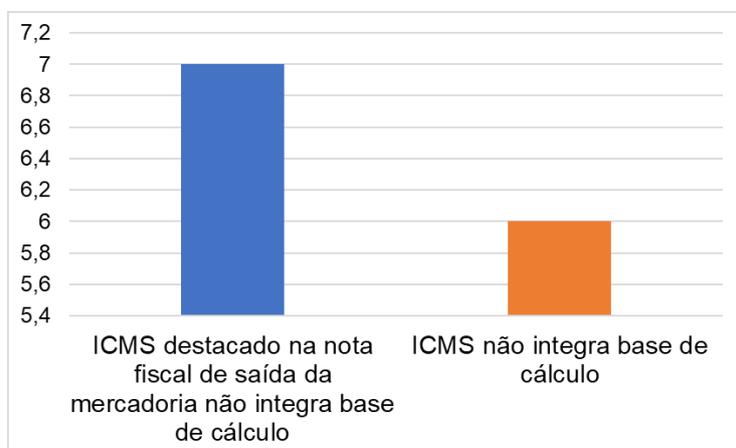
Dos resultados retornados pela pesquisa, verificou-se que todos os treze julgados analisados aplicaram o Tema nº 69 do STF e determinaram a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins.

Entretanto, pode-se constatar que, muito embora o juízo de retratação tenha sido feito em todos os julgados, houve uma maior incidência de retorno de decisões da primeira turma do tribunal, pois nove dos treze acórdãos analisados foram julgados por ela. Por outro lado, a segunda turma do tribunal foi responsável por apenas quatro das treze decisões retornadas pela pesquisa.

Impende ressaltar que alguns acórdãos referenciaram a jurisprudência do STF, na Reclamação nº 30.996, para fundamentar que não haveria necessidade de espera pelo trânsito em julgado do acórdão do RE 574.706/PR. Entretanto, como se verifica que todos os acórdãos analisados aplicaram o Tema de nº 69, pode-se afirmar que, em nenhum deles, houve o sobrestamento por conta da oposição de embargos declaratórios nos autos do mencionado recurso extraordinário.

Nessa linha, cumpre afirmar que os acórdãos do TRF4 seguiram o precedente do STF, pois todas as decisões analisadas promoveram a revisão dos entendimentos anteriormente proferidos. Nessa linha, no gráfico abaixo, é possível verificar a ocorrência da delimitação da parcela de ICMS a ser excluída da base de cálculo do PIS e da Cofins.

Gráfico 2 – Delimitação do ICMS a ser excluído da base de cálculo do PIS e da Cofins



Fonte: Gráfico elaborado pela autora, 2019.

Conforme se denota, dos treze julgados analisados, em sete decisões houve a determinação da exclusão do montante específico do ICMS destacado nas notas fiscais de saída das mercadorias da base de cálculo do PIS e da Cofins. Dessas sete decisões, duas foram proferidas pelo Desembargador Federal Roger Raupp Rios, que representam o segundo e o terceiro resultados retornados pela pesquisa, os quais foram julgados no mesmo dia, qual seja: 26 de setembro de 2018, pela primeira turma.

Também houve delimitação do ICMS a ser excluído da base de cálculo do PIS e da Cofins, no quarto, quinto e sexto resultados, de relatoria de Andrei Pitten Veloso, julgados na data de 25 de setembro de 2018, pela segunda turma. Os outros dois resultados que delimitaram o montante de ICMS são os acórdãos proferidos, pela primeira turma, em 25 de julho de 2018, cujo relator foi o Juiz Federal Alexandre Rossato da Silva Ávila, referentes ao oitavo e décimo primeiro resultado de pesquisa.

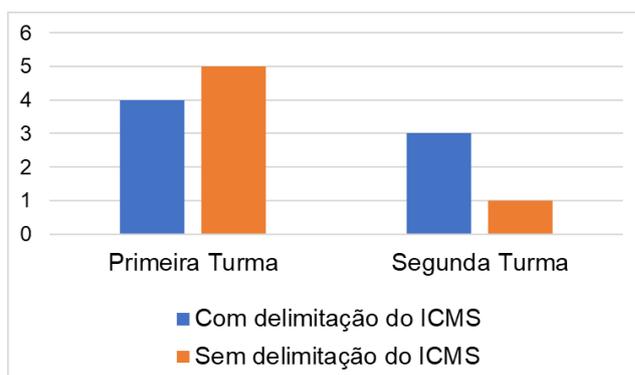
Nessa senda, cumpre mencionar que, em outros seis julgados analisados, foi determinada a exclusão do ICMS, de forma genérica, ou seja, sem a especificação do montante que deveria ser retirado da base de cálculo do PIS e da Cofins. Quatro dessas decisões são do mesmo relator, Francisco Donizete Gomes, e foram proferidas no mesmo dia, 25 de julho de 2018, pela primeira turma.

Ainda, os outros dois julgados que não especificaram o montante de ICMS a ser excluído da base de cálculo do PIS e da Cofins, são de relatoria de Romulo Pizolatti, conforme se observa da análise do primeiro resultado, julgado em 02 de outubro de 2018 pela segunda turma, bem como do acórdão julgado em 25 de abril de 2018, representado pelo décimo primeiro resultado analisado na pesquisa.

Nesse íterim, é importante destacar que foi verificada a existência de acórdãos que delimitaram o montante de ICMS a ser excluído da base de cálculo do PIS e da Cofins, sendo essa uma questão de relevância, e não meramente procedimental. Isso porque, entende-se que a delimitação é necessária para que o contribuinte tenha segurança jurídica, a medida em que a determinação genérica de exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições pode gerar interpretações diversas no âmbito administrativo, conforme já tratado no capítulo 3, item 3.3 desta monografia.

De forma a complementar a análise, os resultados dos julgados foram separados conforme a turma que os proferiu no Tribunal, a fim de se verificar em quais delas houve a maior incidência da e delimitação do montante de ICMS a ser excluído da base de cálculo do PIS e da Cofins.

Gráfico 3 – Delimitação do ICMS a excluir conforme a turma julgadora



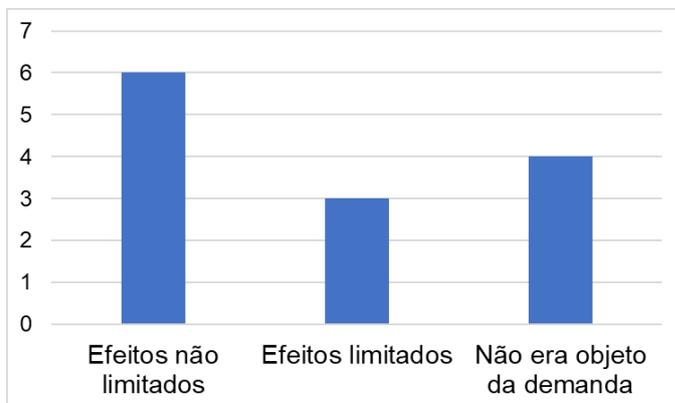
Fonte: Gráfico elaborado pela autora, 2019.

A partir do gráfico é possível afirmar que a primeira turma, com quatro e a segunda turma com três acórdãos, formaram posicionamento favorável à delimitação do ICMS a ser excluído. Entretanto, apesar disso, os julgados que não promoveram a delimitação do montante a ser excluído totalizaram o número de seis, sendo que dessas, cinco foram proferidas pela primeira turma e uma pela segunda turma do Tribunal.

Ainda, na análise dos julgados, observou-se que, em três acórdãos dos resultados analisados houve enfrentamento, em seus fundamentos, de especificidades que não foram analisadas pelos demais. Nesse sentido, destaca-se a análise do primeiro, quarto, quinto e sexto resultado de pesquisa, nos quais, além da delimitação do ICMS a ser excluído da base de cálculo do PIS e da Cofins, houve especificação de aplicação do entendimento do STF aos regimes cumulativos e não cumulativos das contribuições em análise.

Abaixo, demonstra-se, ainda, a incidência dos efeitos da modificação legislativa da Lei nº 12.973 de 2014 nas demandas analisadas.

Gráfico 4 – Efeitos da Lei nº 12.973 de 2014 nos acórdãos analisados



Fonte: Gráfico elaborado pela autora, 2019.

Conforme se denota, as decisões que não trataram acerca dos efeitos da aplicação da Lei nº 12.973 de 2014 ao tema objeto de estudo são os quatro acórdãos de relatoria do Juiz Federal Francisco Donizete Gomes, quais sejam: o sétimo, nono, décimo e décimo segundo analisados os quais foram, inclusive, julgados no mesmo dia, 25 de julho de 2018. Nesses acórdãos, não houve qualquer digressão sobre a controvérsia, pois foi assentado que a incidência da legislação superveniente não era objeto das demandas.

Por outro lado, das três decisões que limitaram os efeitos da aplicação do entendimento do STF, duas se identificam como o oitavo e o décimo primeiro resultado da pesquisa, que são os acórdãos de relatoria do Juiz Federal Alexandre Rossato da Silva Ávila, julgados em 25 de julho de 2018, e a outra é o décimo terceiro resultado de pesquisa, decisão de relatoria do Desembargador Federal Roger Raupp Rios, julgada em 25 de abril de 2018.

Os três acórdãos identificados acima limitaram seus efeitos à data de 31 de dezembro de 2014, considerado indevido qualquer pagamento efetuado após essa data, haja vista que, no entender dos julgadores, tais pagamentos não estariam abarcados pela decisão proferida no caso. O colegiado compreendeu que a Lei nº 12.973 de 2014 teria modificado elementos tributários essenciais do PIS e da COFINS, superveniência legal que não estaria abarcada pelos fundamentos dos ministros no RE 574.706/PR.

Em relação ao oitavo e décimo primeiro resultado de pesquisa, pode-se destacar que apesar de haver limitação dos efeitos dos acórdãos pela legislação superveniente, determinou-se a delimitação do montante de ICMS a ser excluído da base de cálculo do PIS e da Cofins, qual seja: o destacado na nota fiscal de saída da mercadoria.

Denota-se que nos seis primeiros resultados retornados na pesquisa, foram atribuídos efeitos posteriores à vigência da Lei nº 12.973 de 2014 para o teor dos acórdãos. O primeiro, do desembargador Romulo Pizolatti, julgado em 02 de outubro de 2018, o segundo e terceiro do desembargador Roger Raupp Rios, julgados em 26 de setembro de 2018 e o quarto, quinto e sexto, do Juiz Federal Andrei Pitten Veloso, julgados em 25 de setembro de 2018. Todos os seis acórdãos contiveram as mesmas razões para conceder aos demandantes o direito à aplicação do entendimento do STF, inclusive em período posterior à vigência da Lei nº 12.973 de 2014.

No viés dos acórdãos analisados, pode-se dizer que os julgadores de forma geral se posicionaram no sentido de considerar que o RE 574.706/PR nem teria sido julgado se a Lei nº 12.973 de 2014 tivesse importado em superveniente modificação de conceitos essenciais como a receita bruta. Foi referenciado nos acórdãos o Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade nº 5051557-64.2015.404.0000 do TRF4, que teve seu objeto perdido pela mesma razão. Por isso, não houve limitação de efeitos das decisões prolatadas pelo TRF4 nesses seis primeiros resultados analisados no subcapítulo anterior.

Portanto, tendo em vista a análise exposta, pode-se afirmar que os resultados trouxeram posições diversas sobre a mesma controvérsia, apesar de todos os treze acórdãos serem uníssonos em aplicar o Tema nº 69 do STF, determinando a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins.

Nessa linha, cumpre mencionar que, em sete acórdãos²¹ houve a delimitação, para excluir, da base de cálculo do PIS e Cofins, o ICMS destacado na nota fiscal de saída da mercadoria, enquanto nos outros seis acórdãos, a exclusão foi determinada de maneira genérica, sem especificação do montante. Entretanto, nos outros seis

²¹ Referente ao 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 8º e 11º resultado da pesquisa, Apelação/Reexame Necessário nº 2006.71.08.016680-0, 2006.71.08.016215-6, 2006.71.08.017069-4, 2007.71.08.000477-4, 2007.71.02.005638-1, 2007.71.02.004121-3 e 2006.71.03.003501-1, respectivamente.

acórdãos, a controvérsia não foi enfrentada. Ainda, observa-se que os seis primeiros resultados aplicaram o entendimento do STF no RE 574.706/PR sem a limitação de efeitos pela superveniência da Lei nº 12.973 de 2014, enquanto os outros quatro resultados não enfrentaram a questão e os três acórdãos restantes limitaram os efeitos das decisões à data de 31 de dezembro de 2014.

Dessa forma, foi possível verificar o posicionamento do TRF4 sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins no período de um ano após a publicação do acórdão do RE 574.706/PR, de acordo com os critérios elegidos para a pesquisa.

5 CONCLUSÃO

O presente estudo, que teve como objetivo geral investigar qual o posicionamento da jurisprudência do TRF4 sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, após a publicação do RE 574.706/PR, analisou um tema debatido tanto no âmbito jurisprudencial quanto doutrinário, qual seja: a possibilidade da exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS.

A partir da análise dos argumentos expostos no acórdão do RE 574.706/PR, que, em 2017, estabeleceu, em sede de repercussão geral, a exclusão do mencionado imposto da base de cálculo das referidas contribuições, buscou-se identificar qual foi o entendimento das decisões que haviam sido proferidas, pelo TRF4, no período de um ano, após a publicação do acórdão paradigma pelo STF.

Para isso, foram analisados os principais elementos tributários do ICMS e o princípio constitucional da não cumulatividade, o qual permite a compensação do imposto na cadeia de operações efetuadas pelo contribuinte, com o intuito de se realizar uma integração sistemática do ordenamento jurídico com o contexto fático, apresentado na jurisprudência.

Nesse aspecto, foi possível demonstrar, por meio de exemplos numéricos, como ocorre a complexa técnica da não cumulatividade de ICMS, pelo que se observou a ocorrência da compensação na cadeia de operações efetuadas pelo contribuinte, por um sistema de créditos e débitos, compensando-se o imposto a ser pago com o tributo já recolhido pelo fornecedor anteriormente.

Relativamente a inclusão do ICMS, em sua própria base de cálculo, verificou-se que em duas jurisprudências, o RE 212.209/RS e o RE 582.461/SP que foi cancelada pelo STF a constitucionalidade da incidência do ICMS em sua própria base de cálculo, com amparo da LC nº 87 de 1996, mesmo que doutrinadores discordem da posição adotada pelo tribunal. Além disso, demonstrou-se, por exemplos numéricos, a ocorrência do chamando cálculo por dentro do imposto.

No que tange aos principais elementos tributários das contribuições para o PIS e a COFINS, seus regimes de apuração e principais leis que tratam da temática, observou-se que existem dois regimes de apuração diferentes para as contribuições, o cumulativo, também denominado lucro arbitrado/presumido, e o não cumulativo, regime também denominado de lucro real. A partir de tais diferenciações, foi possível discorrer sobre a abrangência do conceito doutrinário de faturamento, e também como ocorre a formação do preço de venda no qual estão incluídos os encargos referentes às contribuições ao PIS e COFINS, além do ICMS.

Tendo como baliza essas premissas doutrinárias, examinaram-se os principais fundamentos dos votos do RE 574.706/PR, no qual houve provimento do recurso do contribuinte, pelo placar de seis votos favoráveis e quatro contrários.

Concluiu-se, com base na análise dos fundamentos do mencionado RE, que os conceitos de “receita” e “faturamento”, foram fundamentais para a delimitação dos componentes que deveriam integrar a base de cálculo das contribuições para o PIS e a Cofins, restando definido que todo faturamento do contribuinte é receita e que essa, representa um gênero, enquanto aquele, diz respeito a uma espécie.

Portanto, com base nisso, o ICMS não poderia ser considerado incremento patrimonial do contribuinte, mas, sim, mero trânsito contábil, que é repassado ao ente público responsável pela arrecadação, de forma que, com o julgamento do RE 574.706/PR, o STF pacificou o entendimento de que o ICMS não compõe a base de cálculo para incidência das contribuições para o PIS e a Cofins.

Nessa linha, como a mencionada decisão foi proferida em sede de repercussão geral de controvérsia, ela vincula as demais instâncias do Poder Judiciário, as quais devem observar o seu conteúdo ao proferir julgamento em casos semelhantes.

Todavia, observou-se que, apesar disso, a solução de consulta Cosit nº 13 da RFB, conferiu interpretação divergente do entendimento do STF, pois determinou que o montante de ICMS a ser excluído da base de cálculo do PIS e da Cofins seria o valor total do imposto a ser arrecadado por mês pelo contribuinte, pois não haveria a possibilidade de excluir cada fração de imposto de cada nota fiscal de mercadoria e/ou serviço.

Em relação à análise pormenorizada de cada um dos treze resultados retornados pela pesquisa, sendo que desses, nove julgados foram proferidos pela segunda turma e quatro pela primeira turma do TRF4, concluiu-se que todas as decisões proferidas mencionado Tribunal, no período de 02 de outubro de 2017 à 02 de outubro de 2018, ou seja, um ano após a publicação do acórdão do RE 574.706/PR, promoveram o juízo de retratação, aplicando o entendimento do STF.

Quanto à delimitação do mérito decidido nos casos analisados, sete acórdãos determinaram a exclusão do ICMS destacado na nota fiscal de saída da mercadoria da base de cálculo das contribuições, sendo que quatro decisões eram da primeira turma e 3 da segunda turma do tribunal. Por outro lado, o restante, seis acórdãos, não delimitaram o montante a ser excluído, restando determinado de forma geral que o ICMS deveria ser excluído da base de cálculo do PIS e da Cofins, sendo que cinco eram provenientes da primeira turma e um da segunda turma.

No que diz respeito à limitação dos efeitos temporais das decisões proferidas pelo TRF4, verificou-se que: seis dos treze resultados definiram que a Lei nº 12.973 de 2014 não seria empecilho para a aplicação do entendimento do RE 574.706/PR; três dos julgados analisados limitaram os seus efeitos à data de 31 de dezembro de 2014, ou seja, estabeleceram que qualquer pagamento efetuado posteriormente à essa data não seria atingido pela decisão para efeitos de restituição de valores e, por último, os quatro acórdãos restantes, não examinaram a controvérsia envolvendo a lei superveniente, pois os julgadores entenderam que essa não seria objeto das demandas.

Assim, a partir dos acórdãos analisados, asseverou-se que o posicionamento do STF no RE 574.706/PR foi determinante para os fundamentos dos julgados, pois todos os treze resultados retornados pela pesquisa promoveram o juízo de retratação

e aplicaram a Tese de Repercussão Geral nº 69 do STF, determinando assim a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins.

Diante do exposto, para responder à indagação inicialmente proposta, pode-se dizer que houve adstrição, por parte do tribunal de instância inferior – TRF4 ao entendimento do tribunal de instância superior – STF no que tange à aplicação do RE 574.706/PR aos acórdãos analisados no quarto capítulo da monografia. Aufere-se, por conseguinte, que os precedentes judiciais tem força vinculante no ordenamento jurídico pátrio, pois o acórdão paradigma proferido pelo STF foi aplicado às decisões do TRF4, mesmo antes do trânsito em julgado.

Por conseguinte, a hipótese inicialmente traçada foi confirmada, pois o tribunal de instância inferior – TRF4 aplicou em seus acórdãos o entendimento firmado pelo STF no RE 574.706/PR.

Para além da indagação proposta, observou-se que muito embora o STF em seu julgado não tenha delimitado o montante de ICMS a ser excluído da base de cálculo, o TRF4 promoveu a especificação em seis acórdãos analisados, pois foi determinada a exclusão do ICMS destacado na nota fiscal de saída da mercadoria.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. E-book. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788530977689>>. Acesso em: 11 mai. 2019.

BRASIL. **Código de Processo Civil**. Lei nº 13.105 de 16 de março de 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm>. Acesso em: 09 set. 2019.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 20 ago. 2019.

_____. 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/L10637.htm>. Acesso em: 20 ago. 2019.

_____. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003b. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833.htm>. Acesso em: 20 ago. 2019.

_____. 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 20 ago. 2019.

_____. 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 20 ago. 2019.

_____. 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/L9718compilada.htm> Acesso em 20 ago. 2019.

_____. 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 : 15 set. 2019. 17h 22min

_____. Lei nº 12.016 de 7 de agosto de 2009. Disciplina o mandado de segurança individual e coletivo e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l12016.htm>. Acesso em 15 out. 2019.

_____. Lei nº 12.973 de 13 de maio de 2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm> Acesso em 01 set. 2019.

_____. Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta Interna - SCI Cosit nº 13. Coordenação Geral de Tributação. Publicada em 23 out. 2018a. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=95936&visao=original>>. Acesso em: 11 mai. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 574.706/PR. Recorrente: Imcopa Importação, Exportação E Indústria De Óleos Ltda. Recorrido: União. Relatora: Ministra Carmen Lúcia. Publicação: 02 out. 2017. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13709550>> . Acesso em 16 out. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 574.706/PR. Recorrente: Imcopa Importação, Exportação E Indústria De Óleos Ltda. Recorrido: União. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Consulta Pública ao processo em outubro de 2019b. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2585258>> . Acesso em 16 out. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 582.461/SP. Recorrente: Jaguary Engenharia Mineração e Comércio Ltda. Recorrido: Estado de São Paulo. Relator Gilmar Mendes. Julgamento em 18 mai. 2011. Publicação: 18 ago. 2011. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=626092>>. Acesso em: 20 ago. 2019

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 212.209/RS. Recorrente: Indústria de Bebidas Celina Ltda. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Marco Aurélio. Julgado em 23 jun. 1999. Publicado em 14 fev. 2003a. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=243997>>. Acesso em 20 ago. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 357.950/RS. Recorrente: Companhia Riograndense de Participações CRP. Recorrido: União. Relator: Ministro Marco Aurélio. Publicação: 15 ago. 2006a. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261412>>

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 390.840/MG. Recorrente: Unimed Belo Horizonte Cooperativa de Trabalho Médico Ltda. Recorrido: União. Relator: Ministro Marco Aurélio. Publicação: 15 ago. 2006b. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261694>>

_____. Superior Tribunal de Justiça. Súmulas do Superior Tribunal de Justiça. Súmula 94 (cancelada): a parcela relativa ao icms inclui-se na base de cálculo do finsocial. Comissão de Jurisprudência, Assessoria das Comissões Permanentes de Ministros. Súmulas do Superior Tribunal de Justiça. Publicação em 27 jun. 2019a. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/publicacaoinstitucional////index.php/Sml/article/view/64/4037>> . Acesso em 30 out. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Súmulas do Superior Tribunal de Justiça. Súmula 68 (cancelada): A Parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS. Súmulas do Superior Tribunal de Justiça. Comissão de jurisprudência, Assessoria das Comissões Permanentes dos Ministros. Publicado em 27 jun. 2019a. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/publicacaoinstitucional/////index.php/Sml/article/view/64/4037>> . Acesso em: 30 out. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.144.469/PR. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Hubner Componentes e sistemas automotivos Ltda. Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/ Acórdão Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 10/08/2016, DJe 02/12/2016. Disponível em <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=64251588&num_registro=200901124142&data=20161202&tipo=5&formato=PDF>. Acesso em: 16 out. 2019.

_____. Tribunal Regional Federal da Quarta Região. Acórdão em Apelação/Reexame necessário nº 2006.71.08.017557-6. Rio Grande do Sul. Segunda Turma. Relator: Desembargador Federal Romulo Pizolatti. Apelantes: Moacir Alves de Almeida e Cia LTDA e União Federal – Fazenda Nacional Apelados: os mesmos. Data da decisão: 02 out. 2018b. Publicação 08 out 2018b. Disponível em: <https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=9465026>. Acesso em 11 out. 2019.

_____. Tribunal Regional Federal da Quarta Região. Acórdão em Apelação/Reexame necessário nº 2006.71.08.016680-0. Rio Grande do Sul. Primeira Turma. Relator: desembargador federal Roger Raupp Rios. Apelante: União. Apelado: Metalgrin Indústria de Plásticos Ltda. Decisão em 26 set. 2018c. Publicação em 04 out 2018c. Disponível em <https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=9423820>. Acesso em 11 out. 2019.

_____. Tribunal Regional Federal da Quarta Região. Acórdão em Apelação/Reexame Necessário nº 2006.71.08.016215-6/RS. Primeira Turma. Relator: Desembargador Federal Roger Raupp Rios. Apelante: União. Apelado: Vizza Plast Indústria e Comércio de Plásticos Ltda. Decisão em 26 set. 2018d. Publicação em 04 out. 2018d. Disponível em: <https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=9413942> . Acesso em 11 out. 2019.

_____. Tribunal Regional Federal da Quarta Região. Acórdão em Apelação/reexame necessário nº 2006.71.08.017069-4/RS. Segunda Turma. Relator: Juiz Federal Andrei Pitten Veloso. Apelantes: Engelmann Papeis Ltda e União. Apelados: os mesmos. Decisão em: 25 set 2018e. Publicação em 04 out. 2018e. Disponível em: <https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=9462050> . Acesso em 11 out. 2019.

_____. Tribunal Regional Federal da Quarta Região. Acórdão em Apelação/Reexame Necessário nº 2007.71.08.000477-4/RS. Segunda Turma. Relator: Juiz Federal Andrei Pitten Velloso. Apelantes: Calçados Pampa Ltda e União. Apelados: os mesmos. Decisão em: 25 set. 2018f. Publicação em 05 out 2018f. Disponível em: <https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=9462181>. Acesso em 11 out. 2019.

_____. Tribunal Regional Federal da Quarta Região. Acórdão em Apelação/Reexame Necessário nº 2007.71.02.005638-1/RS. Segunda Turma. Relator: Juiz Federal Andrei Pitten Velloso. Apelante: União. Apelado: Moveis Gaudencio Ltda. Decisão 25 set. 2018g. Publicação em 05 out 2018g. Disponível em: <https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=9461619>. Acesso em 11 out. 2019.

_____. Tribunal Regional Federal da Quarta Região. Acórdão em Apelação/Reexame Necessário nº 2007.71.03.002059-0/RS. Primeira Turma. Relator: Juiz Federal Francisco Donizete Gomes. Apelante: União. Apelado: Alvorada Sistemas Agrícolas Ltda. Decisão em: 25 jul. 2018h. Publicação em 08 ago. 2018h. Disponível em: <https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=9413921>. Acesso em 11 out. 2019.

_____. Tribunal Regional Federal da Quarta Região. Acórdão em Apelação/Reexame Necessário de nº 2007.71.02.004121-3/RS. Primeira Turma. Relator: Juiz Federal Alexandre Rossato da Silva Ávila. Apelantes : Zacon Zanini Construções e Incorporações Ltda e União. Apelados: os mesmos. Decisão em: 25 jul 2018i. Publicação em 08 ago. 2018i. Disponível em: <https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=9422774>. Acesso em 11 out. 2019.

_____. Tribunal Regional Federal da Quarta Região. Acórdão em Apelação/Reexame Necessário nº 2007.71.08.003653-2/RS. Primeira Turma. Relator: Juiz Federal Francisco Donizete Gomes. Apelante: União. Apelado: Invitto Artigos de Moda Ltda. Decisão em 25 jul 2018j. Publicação em 09 ago. 2018j. Disponível em: <https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=9436710>. Acesso em 11 out. 2019.

_____. Tribunal Regional Federal da Quarta Região. Acórdão em Apelação/Reexame necessário de nº 2006.71.03.003501-1/RS. Primeira Turma. Relator: Juiz Federal Francisco Donizete Gomes. Apelante: União. Apelado: Pilecco e Cia Ltda. Decisão em: 25 jul 2018k. Publicação em: 10 ago. 2018k. Disponível em: <https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=9413899>. Acesso em 11 out. 2019.

_____. Tribunal Regional Federal da Quarta Região. Acórdão em Apelação/Reexame Necessário nº 2006.71.08.016811-0/RS. Primeira Turma. Relator: Juiz Federal Alexandre Rossato da Silva Ávila. Apelantes: Navalhas Setti Ltda e União Federal - Fazenda Nacional. Decisão em 25 de julho de 2018l. Publicação em 07 ago. 2018l. Disponível em: <https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=9431619>. Acesso em 11 out. 2019.

_____. Tribunal Regional Federal da Quarta Região. Acórdão em Apelação/Reexame Necessário de nº 2007.71.08.005443-1/RS. Primeira Turma. Relator: Juiz Federal Francisco Donizete Gomes. Apelantes: União e Termosola Indústria de artefatos de borracha Ltda. Apelados: os mesmos. Decisão em 25 jul 2018m. Publicação em 03 ago. 2018m. Disponível em: <https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=9436774> . Acesso em 11 out. 2019.

_____. Tribunal Regional Federal da Quarta Região. Acórdão em Apelação/Reexame Necessário nº 2007.71.08.001079-8/RS. Primeira Turma. Relator: Desembargador Federal Roger Raupp Rios. Apelantes: Master Equipamentos Industriais Ltda e a União. Apelados: os mesmos. Decisão em: 25 abr. 2018n. Publicação em: 03 mai. 2018n. Disponível em: <https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=9351343>. Acesso em 11 out. 2019.

CARRAZZA, Roque A. **ICMS**. 11. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2006.

CHEMIN, B. F. **Manual da Univates para trabalhos acadêmicos. planejamento, elaboração e apresentação**. 3. Ed. Lajeado: Editora Univates, 2015. E-book. Disponível em: <https://www.univates.br/editora-univates/media/publicacoes/110/pdf_110.pdf>. Acesso em 31 out. 2019.

CRUZ E TUCCI, José R. **Precedente judicial como fonte de direito**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

FABRETTI, Láudio C. **Contabilidade tributária**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2017. Ebook. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597009446/>>. Acesso em: 03 nov. 2019.

GIL, Antônio C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 28. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2019. E-book. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597020526/>>. Acesso em: 03 nov. 2019

HARADA, Kiyoshi. **Contribuições sociais: doutrina e prática**. 1. Ed. São Paulo: Atlas, 2015. E-book. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522498376/>>. Acesso em: 03 nov. 2019.

HARADA, Kiyoshi. **ICMS: doutrina e prática**. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2017. E-book. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788597012019>> . Acesso em: 03 nov. 2019.

KFOURI JR., Anis. **Curso de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. E-book. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553600250/>>. Acesso em: 03 nov. 2019.

LAKATOS, Eva M.; MARCONI, Marina de A. **Fundamentos de metodologia científica**. 8. ed. São Paulo : Atlas, 2019. Ebook. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597010770/>>. Acesso em 03 out. 2019.

LUZ, Valdemar P. da; SOUZA, Sylvio Capanema de. **Dicionário Enciclopédico de Direito**. Barueri, São Paulo: Manole, 2015. E-book. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788520449172/cfi/0!/4/2@100:0.00>>. Acesso em 25 ago. 2019.

MACHADO, H. de B. **Curso de direito tributário**. 35. ed. São Paulo: Malheiros 2014.

MARINONI, Luiz G. ARENHART, Sergio C. MITIDIERO, Daniel. **Novo Curso de Processo Civil**: tutela dos direitos mediante procedimento comum: vol. 2. 3. ed. rev, atual. Ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes obrigatórios**. 5 ed. rev. Atual. Ampl. São Paulo Revista dos Tribunais, 2016.

MEZZAROBA, Orides; MONTEIRO, Cláudia S. **Manual de metodologia da pesquisa no direito**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. Ebook. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788547218737>>. Acesso em: 03 nov. 2019.

MOREIRA, André M. FONSECA, Vinícius Simões B. E. A Controvertida Relação entre as Receitas Financeiras e a Base de Cálculo do PIS e da Cofins Incidente sobre Instituições Financeiras no Regime Cumulativo. **Revista da Procuradoria Geral do Banco Central – PGBC. Brasília. vol. 11. n. 1. jun. 2017. p. 121-151**. Disponível em: <<https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2018/05/2017-MOREIRA-Andre-Mendes-FONSECA-V.-S.-B.-E.-A-controvertida-relacao-entre-as-receitas-financeiras-e-a-base-de-calculo-do-PIS-e-da-Cofins.pdf>>. Acesso em 15 out. 2019.

OLIVEIRA, Gustavo P. **Contabilidade tributária**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. E-book. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553608973/>>. Acesso em: 03 nov. 2019.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Pis e Cofins**. 5. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2018. E-book. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597017182/>>. Acesso em: 13 out 2019.

PRESTA, Sergio Luiz B. Consulta Interna COSIT N° 13/2018. Um ato de desobediência civil da Receita Federal do Brasil. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 139, p. 171-176, 2019. Disponível em: <<http://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/103>>. Acesso em: 11 mai. 2019.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.



UNIVATES

R. Avelino Talini, 171 | Bairro Universitário | Lajeado | RS | Brasil
CEP 95914.014 | Cx. Postal 155 | Fone: (51) 3714.7000
www.univates.br | 0800 7 07 08 09